

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Odpisová politika v České republice

Depreciation Policy in the Czech Republic

Student: Jakub Tietz

Vedoucí bakalářské práce: Ing. Michal Krajňák

Ostrava 2012

VŠB - Technická univerzita Ostrava
Ekonomická fakulta
Katedra účetnictví

Zadání bakalářské práce

Student: **Jakub Tietz**
Studijní program: B6208 Ekonomika a management
Studijní obor: 6202R049 Účetnictví a daně
Specializace: 00 Účetnictví a daně
Téma: **Odpisová politika v České republice**
Depreciation Policy in the Czech Republic

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
2. Funkce a význam odpisů v účetnictví
3. Komparace odpisových metod
4. Dopady odlišných metod odpisování na hodnotu majetku v rozvaze
5. Závěr

Seznam použité literatury

Seznam zkratk

Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Seznam příloh

Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

KOLEKTIV AUTORŮ. *Abeceda účetnictví pro podnikatele 2011*. 9. vyd. Olomouc: ANAG, 2011. 440 s. ISBN 978-80-7263-650-1.

KOLEKTIV AUTORŮ. *Účetnictví podnikatelů 2011*. 8. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. 670 s. ISBN 978-80-7357-618-9.

KOLEKTIV AUTORŮ. *Účetní souvztažnosti 2010-2011*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2010. 330 s. ISBN 978-80-7357-538-0.

Formální náležitosti a rozsah bakalářské práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Michal Krajňák**

Datum zadání: 25.11.2011

Datum odevzdání: 11.05.2012



Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry



prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová
děkanka fakulty

Prohlášení o vypracování práce

„Prohlašuji, že jsem celou práci vypracoval samostatně.“

V Ostravě dne: 11.5.2012.....

Tuček Jakub
.....

jméno a příjmení studenta

Obsah

1	Úvod	4
2	Funkce a význam odpisů v účetnictví	5
2.1	Dlouhodobý majetek z účetního hlediska.....	5
2.1.1	Dlouhodobý hmotný majetek	6
2.1.2	Dlouhodobý nehmotný majetek	7
2.2	Dlouhodobý majetek z daňového hlediska.....	8
2.2.1	Hmotný majetek	8
2.2.2	Nehmotný majetek.....	9
2.3	Oceňování.....	9
2.3.1	Oceňování z účetního hlediska	9
2.3.2	Oceňování z daňového hlediska	12
3	Komparace odpisových metod	16
3.1	Účetní odpisy dlouhodobého majetku	16
3.1.1	Osoby oprávněné majetek odpisovat.....	16
3.1.2	Odpisovaný a neodpisovaný dlouhodobý majetek	17
3.1.3	Postupy účetního odpisování.....	18
3.1.4	Metody účetního odpisování	19
3.1.5	Účetní odpisy technického zhodnocení	23
3.2	Daňové odpisy dlouhodobého majetku	23
3.2.1	Osoby oprávněné k odpisování majetku.....	24
3.2.2	Odpisovaný a neodpisovaný dlouhodobý majetek	25
3.2.3	Způsoby odpisování hmotného majetku.....	26
3.2.4	Technické zhodnocení hmotného majetku	38
3.2.5	Odpisování nehmotného majetku	40
4	Dopady odlišných metod odpisování na hodnotu majetku v rozvaze	42
4.1	Odpisy hmotného majetku.....	42
4.1.1	Škoda Octavia RS 2.0TDi – rovnoměrný odpis	43
4.1.2	Volkswagen Multivan BussinesV6 – zrychlený odpis	45
4.1.3	Volkswagen Sharan 1.9 – mimořádné odpisy	47
4.1.4	Počítačová sestava Mironet – zvýšený odpis	49
4.2	Odpisy nehmotného majetku	51
4.3	Výkaz rozvahy.....	52
5	Závěr.....	54
	Seznam použité literatury	55
	Seznam zkratk.....	57
	Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce	58

1 Úvod

Tématem bakalářské práce je analýza odpisové politiky používané na území České republiky. Cílem práce je zhodnotit dopad různých používaných metod na základ daně a na položky dlouhodobých aktiv vykázaných v rozvaze.

V celé práci jsou využity metody popisu, analýzy, indukce a komparace.

Odpisy jsou nástrojem vyjadřující opotřebení majetku. Z pohledu financování plní odpisy funkci interního zdroje financování. Účetní odpisy si stanovuje účetní jednotka sama na základně svého rozhodnutí v odpisovém plánu. Daňové odpisy jsou oproti tomu regulovány státem prostřednictvím předpisů či zákonů. Výše odpisů má vliv na výsledek hospodaření a na základ daně, ze kterého se daň vypočítává.

Bakalářská práce je rozdělena do několika částí. Obsahem práce je vymezení dlouhodobého majetku, charakteristika jednotlivých metod odpisování a aplikace metod na praktických příkladech.

Kapitola funkce a význam odpisů v účetnictví je věnována jednotlivým složkám dlouhodobého majetku jak z daňového tak i z účetního hlediska. Popsány jsou zde způsoby ocenění majetku, a to opět z hlediska daňového i účetního.

Druhé a velmi podstatné kapitole Komparace odpisových metod je věnována velká část této práce. Kapitola se zaměřuje na určení osob oprávněných k odpisování, odpisovanému a neodpisovanému majetku, jednotlivým technikám účetního či daňového odpisování a odpisování technického zhodnocení.

Poslední část je praktická. V této části jsou aplikovány různé metody odpisování na konkrétních případech. Dochází zde k výpočtu a srovnávání účetních a daňových odpisů, rovnoměrných a zrychlených odpisů či porovnání s odpisy mimořádnými.

2 Funkce a význam odpisů v účetnictví

Podniky využívají ke své podnikatelské činnosti dvě základní složky majetku, a to majetek dlouhodobý a majetek krátkodobý. Mezi základní charakteristické rysy krátkodobého majetku patří fakt, že jeho spotřeba probíhá jednorázově, zatímco u dlouhodobého majetku bývá účetní a také daňová spotřeba rozložena do několika účetních a zdaňovacích období. U dlouhodobého majetku tedy nelze obvykle zahrnout celou pořizovací cenu do nákladů (výdajů) v jediném období, nýbrž je tato vstupní cena přenášena do nákladů postupně ve více obdobích. Toto postupné přenášení nákladů probíhá prostřednictvím odpisů dlouhodobého majetku. [11]

V praxi se lze setkat i s odpisy krátkodobého majetku, konkrétně s odpisem pohledávky. Tento odpis však v zásadě představuje jednorázové zrušení pohledávky, kterou nelze po dlužníkovi vymoci. Což má za následek budoucí neuhrazení této pohledávky. Odpis pohledávky tak nevykazuje základní charakteristické rysy odpisů v pravém slova smyslu. [11]

Před analýzou významu odpisů v účetnictví je v této části práce vymezen majetek z účetního a daňového hlediska, neboť s pojmem odpisy je majetek silně spojen.

2.1 Dlouhodobý majetek z účetního hlediska

Za dlouhodobý majetek je považován takový majetek, jehož doba použitelnosti je delší než jeden rok.

Z účetního hlediska se dlouhodobý majetek dělí na tři skupiny:

- dlouhodobý hmotný majetek,
- dlouhodobý nehmotný majetek,
- dlouhodobý finanční majetek.

Vyhláška č. 500/2002 Sb. však neumožňuje odpisovat dlouhodobý finanční majetek. Také z hlediska daňových odpisů platí, že se tento dlouhodobý finanční majetek neodpisuje, jelikož zákon o daních z příjmů pojem odpisy finančního majetku nezná. [11]

2.1.1 Dlouhodobý hmotný majetek

Na základě účetních předpisů platí, že není jednoznačně stanoven limit vstupní ceny, od něhož by účetní jednotka byla povinna zařazovat majetek s dobou použitelnosti delší než 1 rok do dlouhodobého majetku. [11]

Patří zde:

- **Pozemky** bez ohledu na výši ocenění, pokud nejsou zbožím. [15]
- **Stavby** bez ohledu na výši ocenění a dobu použitelnosti,
 - stavby včetně budov, důlní díla a důlní stavby pod povrchem, vodní díla,
 - otvírky nových lomů, pískoven a hlinišť,
 - technická rekultivace, pokud zvláštní předpis nestanoví jinak,
 - byty a nebytové prostory vymezené jako jednotky podle zvláštního předpisu. [15]
- **Samostatné movité věci**
 - předměty z drahých kovů bez ohledu na výši ocenění,
 - samostatné movité věci a soubory movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením s dobou použitelnosti delší než jeden rok a od výše ocenění určené účetní jednotkou, při splnění povinností dané zákonem, zejména respektování principu významnosti a věrného a poctivého zobrazení majetku. [15]
- **Dospělá zvířata a jejich skupiny** s dobou použitelnosti více než jeden rok. [15]
- **Pěstitelské celky trvalých porostů**
 - ovocné stromy nebo ovocné keře vysázené na souvislém pozemku o výměře alespoň 0,25 hektaru v hustotě nejméně 90 stromů nebo 1000 keřů na 1 hektar,
 - trvalý porost vinic a chmelnic bez nosných konstrukcí. [15]
- **Jiný dlouhodobý hmotný majetek** bez ohledu na výši ocenění,
 - ložiska nevyhrazeného nerostu nebo jejich části koupené nebo nabyté vkladem jako součást pozemku po 1. lednu 1997 v rozsahu vymezeném geologickým průzkumem a za podmínky stanovené ve vyhlášce č. 500/2002 Sb.,
 - umělecká díla, která nejsou součástí stavby, sbírky, movité kulturní památky, předmětu kulturní hodnoty a obdobné movité věci stanovené zvláštními právními předpisy, popřípadě jejich soubory. [15]

2.1.2 Dlouhodobý nehmotný majetek

Za dlouhodobý majetek se považují zejména:

Zřizovací výdaje, kterými se rozumí souhrn výdajů vynaložených na založení účetní jednotky do okamžiku jejího vzniku. Patří zde především soudní a správní poplatky, výdaje vynaložené na pracovní cesty, odměny za poradenské služby či nájemné. Naopak mezi zřizovací výdaje nepatří výdaje na reprezentaci, výdaje vynaložené v souvislosti s přeměnou společnosti či družstva nebo výdaje na pořízení dlouhodobého majetku a zásob. [2]

Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje a software pokud jsou vytvořeny vlastní činností a jsou určeny k obchodování, nebo nabyty od jiných osob. [15]

Ocenitelná práva, kterými se rozumí předměty průmyslových práv a výsledky duševní tvořivé činnosti a práva podle zvláštních předpisů. Dále sem patří také výrobně technické poznatky (know-how), licence. [5]

Goodwill, jenž je chápán jako kladný nebo záporný rozdíl mezi oceněním podniku, nebo jeho části ve smyslu obchodního zákoníku, nabytého zejména koupí, vkladem nebo oceněním majetku a závazků v rámci proměn společnosti, s výjimkou změny právní formy, a souhrnem jeho individuálně přeceněných složek majetku sníženým o převzaté závazky. Goodwill se účetně odpisuje nejpozději do pěti let od nabytí podniku nebo jeho části nebo od rozhodného dne přeměny do nákladů. Pokud dojde k zápornému rozdílu, tak se tento záporný goodwill odpisuje rovnoměrně po dobu pěti let od nabytí podniku nebo jeho části nebo od rozhodného dne přeměny do výnosů. [15]

Povolenky na emise bez ohledu na výši ocenění a preferenční limity. Povolenkami se rozumí povolenky na emise skleníkových plynů a jednotky snížení emisí a ověřeného snížení emisí z projektových činností a jednotky přiděleného množství. Preferenční limity zahrnují především individuální referenční množství mléka, individuální produkční kvóty a individuální limit prémiových práv bez ohledu na výši ocenění. Pokud se jedná o prvního majitele tak pouze v případě, že náklady na získání informace o ocenění nepřevyšují samotnou významnost. [11]

Technické zhodnocení od částky stanovené ZDP podle § 6 odst. 2 vyhlášky č. 500/2002 Sb.

2.2 Dlouhodobý majetek z daňového hlediska

Daňový pohled na dlouhodobý majetek se od pohledu účetního liší. Zákon o daních z příjmů nedefinuje pojmy dlouhodobý a krátkodobý majetek, ale vymezuje pouze majetek hmotný a nehmotný. Z definice těchto pojmů lze ale vyvodit, že se jedná o dlouhodobý majetek.

2.2.1 Hmotný majetek

Majetkem hmotným se rozumí:

Samostatné movité věci, popřípadě **soubory movitých věcí** se samostatným technicko-ekonomickým určením, jejichž vstupní cena převyšuje 40 000 Kč a mají provozně-technické funkce delší než 1 rok. [16]

Budovy, domy a byty nebo nebytové prostory vymezené jako jednotky zvláštním předpisem¹. [16]

Stavby s výjimkou

- provozních důlních děl,
- drobných staveb nacházejících se na pozemcích plnících funkci lesa, sloužících k zajišťování provozu lesních školek nebo k provozování myslivosti, pokud jejich zastavěná plocha nepřesahuje 30 m² a výšku 5m (např. krmelce, posedy, krmné linky, jednoduché přístřešky atd.),
- oplocení sloužící k zajišťování lesní výroby, které je drobnou stavbou. [9]

Pěstitelské celky trvalých porostů, jejichž doba plodnosti je delší než tři roky vymezené v § 26 odst. 9 ZDP. [16]

Dospělá zvířata včetně skupin dospělých zvířat, jejichž vstupní cena je vyšší než 40 000 Kč. [16]

Jiný majetek vymezený v §26 odst. 3 ZDP. [16]

¹ Zákon č. 72/1994 Sb., který upravuje určité spoluvlastnické vztahy k budovám a určité vlastnické vztahy k bytům a nebytovým prostorům a doplňuje některé zákony.

2.2.2 Nehmotný majetek

„Nehmotný majetek, který je možno daňově odepisovat, definuje § 32a odst. 1 ZDP. Dle tohoto ustanovení se odpisují zřizovací výdaje, nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software ocenitelná práva a jiný majetek, který je veden v účetnictví jako nehmotný majetek vymezený zvláštním právním předpisem, pokud

a) byl

- 1. nabyt úplatně, vkladem společníka nebo tichého společníka nebo člena družstva, přeměnou, darováním nebo zděděním, nebo*
- 2. vytvořen vlastní činností za účelem obchodování s ním nebo k jeho opakovanému poskytování a*

b) vstupní cena je vyšší než 60 000 Kč a

c) doba použitelnosti je delší než jeden rok; přitom dobou použitelnosti se rozumí doba, po kterou je majetek využitelný pro současnou činnost nebo uchovatelný pro další činnost nebo může sloužit jako podklad nebo součást zdokonalovaných nebo jiných postupů a řešení včetně doby ověřování nehmotných výsledků.“ [16]

Za nehmotný majetek se, z daňového hlediska, podle § 32a odst.2 ZDP nepovažuje kladný nebo záporný rozdíl mezi oceněním podniku nebo části podniku, působící jako samostatná organizační složka, nabytého zejména koupí, vkladem nebo oceněním majetku a závazků v rámci proměn společností, a souhrnem jeho individuálně přeceněných složek majetku sníženým o převzaté závazky. Za nehmotný majetek se rovněž nepovažují povolenky na emise skleníkových plynů nebo preferenční limity, kterými jsou zejména: individuální referenční množství mléka, individuální produkční kvóta a individuální limit prémiových práv podle zvláštního předpisu. [11]

2.3 Oceňování

Správné určení hodnoty majetku, který se postupně odpisuje, je nezbytné pro výpočet účetních i daňových odpisů.

2.3.1 Oceňování z účetního hlediska

Oceňování majetku z účetního hlediska je stanoveno především § 24-27 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Tato ustanovení dále rozvádí § 47 vyhlášky č. 500/2002 Sb.

Účetní jednotky oceňují majetek ke dvěma základním okamžikům:

- k okamžiku uskutečnění účetního případu způsobem podle § 25 zákona o účetnictví,
- ke konci rozvahového dne nebo k jinému okamžiku, ke kterému se sestavuje účetní závěrka, a to způsoby podle § 27 zákona o účetnictví. [11]

K ocenění dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku lze použít několik základních typů cen. Zákon o účetnictví, konkrétně § 25, definuje:

- **pořizovací cenu** – touto cenou se oceňuje dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek pořízený za úplatu,
- **vlastní náklady** – tento způsob ocenění se používá u dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku pořízeného vlastní činností,
- **reprodukční pořizovací cenu** – tato cena se využívá při ocenění dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku pořízeného bezúplatně nebo majetku, kdy není možné zjistit vlastní náklady na jeho vytvoření vlastní činností. [11]

Pokud není známa pořizovací cena kulturních památek, sbírek muzejní povahy, předmětů kulturní hodnoty a církevních staveb, ocení se tento majetek částkou 1 Kč. Toto ustanovení platí od 1.1.2009.

Součástí ocenění dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku a technického zhodnocení je cena, za kterou byl majetek pořízen a náklady vynaložené do okamžiku uvedení majetku do užívání a spojené s pořízením tohoto majetku, jako:

- náklady na přípravu a zabezpečení pořizovaného majetku. Patří zde odměny za poradenské služby, správní poplatky, platby za poskytnuté záruky a otevření akreditivu, expertizy, patentové rešerše a předprojektové přípravné práce,
- úroky, zejména z úvěru, pokud tak účetní jednotka rozhodne,
- odvody za dočasné či trvalé odnětí zemědělské půdy zemědělské výrobě a poplatky za dočasné či trvalé odnětí lesní půdy,
- průzkumné, geodetické, geologické a projektové práce včetně variantních řešení a rozpočtu, zařízení staveniště, odstranění porostu a terénní úpravy, clo, dopravné, montáž a umělecká díla tvořící součást stavby,
- licence, patenty a jiná práva využitá během pořizování majetku,

- vyřazení stávajících staveb nebo jejich částí z důvodu nové výstavby. Zůstatkové ceny vyřazených staveb nebo jejich částí a náklady na vyřazení jsou součástí nákladů na novou výstavbu,
- náhrady za omezení vlastnických práv, náhrady majetkové újmy vlastníkovu nebo nájemci nemovitosti nebo za omezení v obvyklém užívání,
- úhrada podílu na oprávněných nákladech provozovatele přenosné soustavy nebo příslušného provozovatele distribuční soustavy spojených s připojením a zajištěním požadovaného příkonu, podílu na účelně vynaložených nákladech provozovatele distribuční soustavy spojených s připojením a zajištěním požadované dodávky plynu či dodavatele spojených s připojením a se zajištěním dodávky tepelné energie,
- úhrady nákladů za přeložky, překládky a náhradní pozemní komunikaci účetní jednotce, která má vlastnické právo k dotčenému majetku, nebo hospodaří s majetkem státu či s majetkem územních samosprávních celků,
- zabezpečovací, konzervační a udržovací práce během zastavení pořizování majetku a nekonzervační práce v případě dalšího pokračování. V případě, že je pořizování majetku zastaveno trvale, odepíše se pořizovaný majetek při jeho vyřazení do nákladů. [2]

„Součástí ocenění dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku a technického zhodnocení zejména nejsou:

- a) opravy a údržba. Opravou se odstraňují účinky částečného fyzického opotřebení nebo poškození za účelem uvedení do předchozího nebo provozuschopného stavu. Uvedením do provozuschopného stavu se rozumí provedení opravy i s použitím jiných než původních materiálů, dílů, součástí nebo technologií, pokud tím nedojde k technickému zhodnocení. Údržbou se rozumí soustavná činnost, kterou se zpomaluje fyzické opotřebení a předchází poruchám a odstraňují se drobnější závady,*
- b) náklady nájemce na uvedení najatého majetku do předcházejícího stavu,*
- c) kursové rozdíly,*
- d) smluvní pokuty a úroky z prodlení, popřípadě jiné sankce ze smluvních vztahů,*
- e) nájemné za stavební pozemek, na kterém probíhá výstavba*
- f) náklady na zaškolení pracovníků,*
- g) náklady na vybavení pořizovaného dlouhodobého majetku zásobami,*

- h) náklady na biologickou rekultivaci,*
- i) náklady spojené s přípravou a zabezpečením dlouhodobého majetku vzniklé po uvedení pořizovaného dlouhodobého majetku do užívání.“ [15]*

Ocenění dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku se zvyšuje o technické zhodnocení, k jehož účtování a odpisování je účetní jednotka oprávněna. V případě finančního leasingu se pořizovací cena majetku přijatého uživatelem do vlastnictví zvýší o technické zhodnocení odpisované uživatelem v době užívání a pokračuje se v odpisování z takto zvýšené částky. [11]

Pokud je na pořízení dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku či jeho technického zhodnocení poskytnuta dotace, ocenění majetku (včetně technického zhodnocení) se o tuto dotaci sníží. Výjimku představují povolenky na emise a preferenční limity bezúplatně nabyté prvním provozovatelem nebo držitelem.

Pořízení celých souborů majetků dlouhodobé povahy, které nejsou považovány za soubory movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením, se v praxi vyskytuje méně. Pokud dojde k nabytí více než jedné složky majetku převodem či přechodem a tyto složky nelze ocenit standardním postupem, ocení účetní jednotka jednotlivé složky majetku poměrným rozúčtováním celkové pořizovací ceny nebo reprodukční pořizovací ceny. **Soubor movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením**, které slouží jednotnému účelu, se při pořizování ocení **jako celek**. [2]

2.3.2 Oceňování z daňového hlediska

Oceňováním dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku se z daňového hlediska zabývá především § 29 ZDP, který se odvolává na účetní předpisy² a jiné právní předpisy³ v platném znění. [11]

Vstupní cenou hmotného majetku se podle § 29 odst. 1 ZDP rozumí:

pořizovací cena, je-li majetek pořízen úplatně. Pokud dojde k odkoupení najatého majetku, u něhož nájemce odpisoval technické zhodnocení podle § 28 odst. 3, je zůstatková cena tohoto technického zhodnocení součástí vstupní ceny (s výjimkou uvedenou

² § 25 odst.5 Zákon o účetnictví

³ Zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku

v § 29 odstavci 4 ZDP). Pokud při bezprostředním odkoupení hmotného majetku po ukončení nájemní smlouvy nebo smlouvy o finančním pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku nejsou dodrženy podmínky uvedené v § 24 odst. 4 nebo odst. 5, pak lze do vstupní ceny zahrnout veškeré nájemné uhrazené nájemcem do data ukončení smlouvy, které nebylo výdajem (nákladem) podle § 24. U poplatníka, který nevede účetnictví, lze do vstupní ceny zahrnout i zálohy na nájemné uhrazené do data ukončení smlouvy. Nemovitý majetek, který poplatník pořídil úplatně v době delší než 5 let před jeho vložením do obchodního majetku nebo v době delší než 5 let před zahájením pronájmu, se vstupní cenou rozumí reprodukční pořizovací cena. U nemovitého majetku, který poplatník pořídil úplatně v době kratší než 5 let před jejich vložením do obchodního majetku nebo v době kratší než 5 let před zahájením pronájmu, se pořizovací cena zvyšuje o náklady prokazatelně vynaložené na jejich opravy a technické zhodnocení. Movitý majetek pořízený poplatníkem úplatně v době delší než 1 rok před vložením do obchodního majetku se oceňuje vstupní cenou, kterou se rozumí reprodukční pořizovací cena, s výjimkou majetku nabytého formou finančního pronájmu s následnou koupí věci,

vlastní náklady, je-li majetek pořízen či vyroben prostřednictvím vlastní režie. U nemovitostí, které poplatník pořídil či vyrobil ve vlastní režii v době delší než 5 let před jejich vložením do obchodního majetku nebo v době delší než 5 let před zahájením pronájmu, je hodnota ocenění rovna reprodukční pořizovací ceně. U nemovitostí, které poplatník pořídil či vyrobil ve vlastní režii v době kratší než 5 let před jejich vložením do obchodního majetku nebo v době kratší než 5 let před zahájením pronájmu, se vlastní náklady zvyšují o náklady prokazatelně vynaložené na jejich opravy a technické zhodnocení,

hodnota nesplacené pohledávky zajištěné převodem práva. Toto ustanovení platí u hmotného movitého majetku, který zůstává ve vlastnictví věřitele,

reprodukční pořizovací cena používaná v ostatních případech zjištěná podle zvláštního právního předpisu⁴. Reprodukční pořizovací cena se u nemovité kulturní památky stanoví jako cena stavby zjištěná dle zvláštního právního předpisu⁵ nehledě na kategorii kulturní památky, historické stáří kulturní památky a na cenu uměleckých

⁴ Zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů.

⁵ § 13 vyhlášky č. 178/1994 Sb., o oceňování staveb, pozemků a trvalých porostů.

a uměleckořemeslných děl, která jsou součástí stavby. Pokud má poplatník příjmy z pronájmu podle § 9, je třeba reprodukční pořizovací cenu stanovit již při zahájení pronájmu,

při nabytí majetku zděděním nebo darováním **cena stanovená podle zvláštního právního předpisu o oceňování majetku** ke dni nabytí, s výjimkou majetku odpisovaného podle § 30 odst. 10 ZDP, pokud u poplatníka neuplynula od nabytí doba delší než 5 let, zvýšená u nemovitostí o náklady vynaložené na opravy a technické zhodnocení. V situaci, kdy je doba od nabytí delší než 5 let, rozumí se vstupní cenou **reprodukční pořizovací cena**,

hodnota technického zhodnocení podle § 33 odst. 1 ZDP dokončeného počínaje 1. lednem 2001 na hmotném majetku, jehož účetní odpisy jsou výdajem (nákladem) podle § 24 odst. 2 písm. v) bodu 1 ZDP, zvýšená o ocenění tohoto odpisovaného hmotného majetku. Odpisy pro účely tohoto zákona lze však uplatnit jen do výše vstupní ceny snížené o dosud uplatněné účetní odpisy hmotného majetku podle § 24 odst. 2 písm. v) bodu 1 ZDP,

přepočtená zahraniční cena (§ 23 odst. 17 ZDP). [16]

Součástí vstupní ceny (popřípadě zůstatkové ceny u majetku odpisovaného zrychlenými odpisy) je i technické zhodnocení majetku a to v období, ve kterém bylo technické zhodnocení dokončeno a uvedeno do užívání. Výjimku tvoří technické zhodnocení provedené na nemovité kulturní památce a na hmotném majetku vyloučeného z odpisování, nejpozději však v prvním roce odpisování. Pokud je tedy technické zhodnocení provedeno v prvním roce odpisování, je toto technické zhodnocení zahrnuto přímo do vstupní ceny majetku.

Vstupní cenu hmotného majetku naopak snižují dotace ze státního rozpočtu, z rozpočtů krajů a obcí, státních fondů, regionální rady soudružnosti, poskytnuté granty přidělené podle zvláštního předpisu⁶, poskytnuté granty Evropských společenství, poskytnuté dotace, příspěvky a podpory z veřejných rozpočtů a jiných peněžních fondů cizího státu (s výjimkou fondů, které jsou spravovány podnikatelskými subjekty se sídlem nebo bydlištěm v zahraničí), poskytnuté na pořízení majetku či jeho technické zhodnocení, pokud subjekt neúčtuje tyto prostředky dle účetních předpisů ve prospěch výnosů.

⁶ Zákon č. 256/2004 Sb., o podnikání na kapitálovém trhu.

U majetku, který je ve vlastnictví (spoluvlastnictví) více subjektů, se vstupní cenou rozumí vypočtená vstupní cena podle pravidel, a to ve výši příslušného spoluvlastnického podílu. Nejdříve se tedy zjistí celková cena podle daných pravidel a po-té dojde k jejímu rozdělení mezi spoluvlastníky dle jejich spoluvlastnických podílů (§ 29 odst. 5 ZDP).

3 Komparace odpisových metod

Hodnota dlouhodobého majetku se při jeho pořízení neprojevívá v nákladech jednorázově. Výdaje se projevují postupně formou odpisů, které vyjadřují míru používání majetku a jeho opotřebení v rámci činnosti účetní jednotky. [2]

Odpisy lze rozčlenit na odpisy vymezené zákonem o účetnictví (účetní odpisy) a odpisy, jejichž formu a způsob výpočtu stanovuje zákon o daních z příjmů (daňové odpisy). [2]

3.1 Účetní odpisy dlouhodobého majetku

Účetní odpisování dlouhodobého majetku je stanoveno účetními předpisy, které se přímo váží na účetní jednotky definované v § 1 odst. 2 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Na podnikatele, kteří nejsou účetními jednotkami, se účetní předpisy přímo nevztahují a z tohoto důvodu nemusí evidovat účetní odpisy. [11]

„Účelem účetních odpisů je vyjádření trvalého snížení hodnoty (dlouhodobého) majetku. Toto vyjádření musí odpovídat skutečné míře opotřebovanosti majetku.“ [11]

Účetní odpisy by měly co nejpřesněji vyjádřit opotřebení majetku a vést k reálnému zobrazení hodnoty majetku a rozložit pořizovací cenu majetku do nákladů během doby jeho životnosti. [4]

Při využívání účetního odpisování hrají důležitou roli oprávk. Ty slouží k vyjádření výše odpisů a zjištění zůstatkové ceny majetku. Účetní jednotky si sami stanoví jakou formu a techniku účetního odpisování zvolí, je to plně v jejich kompetenci.

3.1.1 Osoby oprávněné majetek odpisovat

Oprávnění odpisovat dlouhodobý majetek mají účetní jednotky, které:

- mají k majetku vlastnické nebo jiné právo k jeho užívání (vlastníci),
- hospodaří s majetkem státu,
- hospodaří s majetkem územních samosprávných celků,
- používají majetek v případech smlouvy o výpůjčce po dobu zajištění závazků převodem práva,

- používají majetek v případech, kdy vlastnické právo k movitým věcem je nabýváno na základě projevu vůle jiným způsobem než převzetím věci,
- jsou uživateli majetku a provedou na tomto majetku technické zhodnocení na svůj účet, přičemž zhodnocení se odepíše v průběhu jeho používání. [2]

Nájemce odpisuje majetek pouze v případě, kdy je oprávněn o tomto majetku účtovat a odpisovat jej na základě smlouvy o nájmu podniku nebo jeho části.

Odpisovat je povoleno i jiné osobě než vlastníkovu majetku pokud se jedná o:

- technické zhodnocení provedené nájemcem se souhlasem pronajímatele,
- technické zhodnocení majetku pořízovaného formou finančního leasingu a to se souhlasem vlastníka majetku (leasingové společnosti). [4]

3.1.2 Odpisovaný a neodpisovaný dlouhodobý majetek

Z pohledu účetního odpisování dlouhodobého majetku je důležité určit, který majetek lze účetně odpisovat a který naopak nelze. Dle účetních předpisů se dá majetek rozčlenit do dvou skupin, a to na majetek odpisovaný a neodpisovaný. V zásadě platí, že majetek, který není zařazen do neodpisovaného majetku, lze odpisovat. [11]

Ze zákona o účetnictví vyplývá, že účetně není možno odpisovat pozemky. Mezi další složky, u kterých nelze využít účetních odpisů patří:

- a) „umělecká díla, která nejsou součástí stavby, sbírky, movité kulturní památky, předměty kulturní hodnoty a obdobné movité věci stanové zvláštními právními předpisy,
- b) nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a technické zhodnocení, pokud není uvedeno do stavu způsobilého k užívání,
- c) finanční majetek,
- d) zásoby,
- e) najatý či obdobně užívaný dlouhodobý hmotný nebo nehmotný majetek, není-li zákonem nebo vyhláškou č. 500/2002 Sb. stanoveno jinak,
- f) pohledávky,
- g) preferenční limity, které nelze odpisovat podle času nebo výkonů, a povolenky na emise“. [15]

Vyhláška č. 500/2002 Sb., konkrétně § 56, obsahuje výčet dalších složek majetku, které je možno odpisovat (mimo těch, které vyplývají přímo z § 28 zákona o účetnictví). Mezi tyto složky patří:

- a) „*dlouhodobý nehmotný majetek, k němuž účetní jednotka nabyla právo užívání od vlastníka, majitele nebo jiné oprávněné osoby; majetek odpisuje též oprávněná osoba, pokud o majetku účtuje,*
- b) *technické zhodnocení u účetní jednotky, která dlouhodobý odpisovaný majetek úplatně nebo bezúplatně užívá a provedla na tomto majetku technické zhodnocení na svůj účet,*
- c) *technické zhodnocení drobného nehmotného a hmotného majetku,*
- d) *ložisko nevyhrazeného nerostu nebo jeho část na pozemku koupeném nebo nabytém vkladem po 1. lednu 1997,*
- e) *soubor movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením jako jeden celek, a to i v případě, že je sestaven z movitých věcí, u kterých je od počátku známo jejich ocenění,*
- f) *preferenční limit, který lze odpisovat podle času nebo výkonů.“ [15]*

3.1.3 Postupy účetního odpisování

Nepostradatelným krokem z hlediska účetního odpisování je vytvoření **odpisového plánu**. V odpisovém plánu si účetní jednotka zvolí metodu odpisování určeného majetku - konkrétně postup, jakým bude určený majetek odpisován - a podle zvolené metody popřípadě i dobu odpisování. Zvolená doba odpisování by měla co nejvěrněji odpovídat skutečné době, po kterou bude daný majetek používán, a také postupně opotřebováván. Účetní jednotka si tedy zvolí dobu odpisování sama podle toho, jak bude vybraný majetek používat ke své činnosti, tak aby účetnictví podávalo věrný obraz skutečné majetkové situace. [11]

Doba odpisování nesmí být kratší než jeden rok, jelikož doba použitelnosti dlouhodobého majetku je delší než jeden rok a účetní odpisy by měly jeho životnost co nejlépe zohledňovat. Maximální doba není, až na výjimky, stanovena. Tyto výjimky představují odpisy: **goodwillu**, který musí být odepsán rovnoměrně nejpozději do **60 měsíců**, **oceňovacího rozdílu**, jehož maximální doba odpisování je **180 měsíců**, či **zřizovacích výdajů**, které je nutno odepsat nejpozději do **60ti měsíců** od vzniku účetní jednotky. [2]

Účetní odpisy se zaokrouhlují na celé koruny nahoru.

3.1.4 Metody účetního odpisování

Z hlediska účetního odpisování lze využít tři základní metody:

- metoda časová,
- metoda výkonová,
- metoda komponentního odpisování.

Vyjmenované tři metody jsou nejpoužívanější a nevylučují použití jiného způsobu odpisování, který by přesněji vystihl skutečné opotřebení majetku. [11]

3.1.4.1 Metoda časová

Při uplatňování časové metody účetního odpisování dochází k účetnímu odpisování dlouhodobého majetku zejména v závislosti na délce jeho používání.

Důležité je správně určit okamžik, od kterého je možno začít dlouhodobý majetek odpisovat. Zpravidla se jedná o okamžik, ke kterému se daný majetek stává účetně dlouhodobým hmotným či nehmotným majetkem. Vzhledem k tomu, že se účetní odpisy nejčastěji počítají s přesností na kalendářní měsíce (je možno je počítat i na dny), odpisování se zahajuje od prvního dne následujícího měsíce, ve kterém se majetek stal účetně dlouhodobým hmotným či nehmotným majetkem. [11]

a) Rovnoměrné (lineární) účetní odpisy

Rovnoměrné účetní odpisy se využívají u majetku, k jehož opotřebovávání dochází rovnoměrně po celou dobu jeho užívání. Při využití rovnoměrných účetních odpisů se nemění jejich výše, jsou konstantní. [11]

Vzorec pro výpočet lineárních odpisů je následující:

$$O = \frac{VC}{t}, \quad (1)$$

kde VC je vstupní cena majetku a t doba odpisování.

b) Zrychlené (degresivní) účetní odpisy

Využití zrychlených účetních odpisů lze doporučit především u takového majetku, který ztrácí hodnotu především v počátečních letech odpisování. U takto odpisovaného

majetku dochází k morálnímu zastarávání, které je typické například u výpočetní techniky. Při uplatňování degresivních účetních odpisů je hodnota odpisu v následujícím roce vždy nižší než v roce předchozím. Platí tedy: $O_x > O_{x+1}$. [11]

Vzorec pro výpočet degresivních odpisů (2):

$$O = \frac{2 \cdot VC \cdot (t+1-i)}{t(t+1)}, \quad (2)$$

kde VC je vstupní cena, t doba odpisování, a i rok odpisování.

V praxi se využívají následující metody:

1. Metoda dvojnásobného zmenšujícího se základu

$$\text{Odpis prvního roku} = \frac{PC - ZbH}{n}, \quad (3)$$

$$\text{Odpis dalších let} = \frac{2 \cdot ZC}{n+1-n_0}, \quad (4)$$

kde PC je pořizovací cena, ZbH zbytková hodnota, n doba odpisování, ZC zůstatková cena (pořizovací cena snižená o zbytkovou hodnotu a o oprávky) a n_0 počet let, po které se doposud odpisovalo.

2. Metoda DDB

U metody DDB (double-declining-balance method) je odpisové procento stanoveno jako násobek lineární sazby, většinou se jedná o dvojnásobek lineární sazby, tímto procentem je pak násobena aktuální zůstatková cena. Mezi výhody této metody patří zejména jednoduchost a procentem volitelná degrese odpisů. Nevýhodou je, že nelze dosáhnout přesně stanovenou zbytkovou hodnotu v posledním roce. [1]

$$\text{Odpis prvního roku} = PC \cdot \frac{2}{t}, \quad (5)$$

$$\text{odpis dalších let} = ZC \cdot \frac{2}{t}, \quad (6)$$

kde PC je pořizovací cena, t doba odpisování a ZC zůstatková cena (pořizovací cena snižená o zbytkovou hodnotu a o oprávky).

3. Metoda sumace čísel – SYD

Metoda sumace čísel (sum-of-the-years-digits) je založena na určení proměnlivého procenta odpisu z pevného základu (tj. z vstupní ceny pro odpisování). [1]

$$\text{Odpis v } i - \text{tém roce} = (PC - ZbH) \cdot \frac{n+1-i}{\frac{n(n+1)}{2}}, \quad (7)$$

kde PC pořizovací cena, ZbH zbytková hodnota, n doba odpisování, i i -tý rok odpisování.

c) Zpomalené (progresivní) účetní odpisy

Zpomalené účetní odpisy se využívají v situacích, kdy je zřejmé, že majetek bude ztrácet hodnotu hlavně na konci své životnosti a v prvních letech používání bude jeho opotřebování minimální. Při uplatňování této metody platí, že odpis v následujícím roce je vždy vyšší než v roce předchozím. [11]

Pro výpočet lze použít následující vzorec:

$$O = \frac{2 \cdot VC \cdot i}{t(t+1)}, \quad (8)$$

kde VC je vstupní cena, t doba odpisování, i rok odpisování.

3.1.4.2 Metoda výkonová

Výkonovou metodu odpisování je efektivní používat u takového majetku, u něž je míra opotřebování zcela jednoznačně závislá na míře skutečného využití majetku. Takovým majetkem jsou například výrobní stroje. [11]

Stěžejní částí stanovení odpisů pomocí výkonové metody je výpočet odpisového koeficientu. Odpisový koeficient vypočítáme s využitím vhodného prvku, kterým může být např. počet hodin, množství produkce atd.

Vzorec pro výpočet koeficientu:

$$\text{odpisový koeficient} = \frac{VC}{PKVDV}, \quad (9)$$

kde VC je vstupní cena, $PKVDV$ počet kusů výrobků deklarovaných výrobcem.

Vzorec pro výpočet odpisu:

$$\text{Odpisy v jednotlivých letech} = \text{odpisový koeficient} \cdot \text{skutečný počet výrobků v roce} \quad (10)$$

[11]

3.1.4.3 Metoda komponentního odpisování

V roce 2008 přinesla novelizace účetní vyhlášky zajímavou novinku pro odpisování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku. Přechodná ustanovení posunula využití této metody v praxi až na období od 1. ledna 2010. [12]

Podstata komponentního odpisování je založena na skutečnosti, že jeden hmotný majetek může být rozdělen na více částí, komponent. Tyto komponenty se od sebe liší dobou životnosti. Může tak dojít k rozdělení jednoho majetku na více částí, které budou mít rozdílnou dobu účetního odpisování. [12]

Mezi hlavní důvody použití této metody patří především **věrnější účetní zobrazení** finanční situace, jelikož obnova investice bude v jisté míře pokryta jejími odpisy a **rovnoměrnější dopady** do výsledku hospodaření. Hlavní náhradní díly nebudou jednorázově účtovány do provozních nákladů, ale stanou se samostatně odpisovanou komponentou. [13]

Pokud se účetní jednotka rozhodne využít možnosti komponentního odpisování, je nutné, aby byla naplněna definice komponenty a musí být současně splněny následující podmínky:

- „musí být určena část majetku nebo souboru majetku nebo kontrola výskytu závad,
- výše ocenění musí být významné v poměru k výši ocenění celého majetku nebo souboru majetku,
- doba použitelnosti se významně liší od doby použitelnosti celého majetku nebo souboru majetku“. [13]

V případě, že se firma rozhodne pro komponentní odpisování, musí doložit průkazným účetním záznamem:

- druh majetku, u kterého tuto metodu použije,
- průběh používání komponenty,

- způsob vymezení komponenty a
- způsob ocenění komponenty. [14]

Výměna komponenty se u komponentního odpisování nepovažuje za opravu, nýbrž za investiční náklad zvyšující ocenění daného dlouhodobého hmotného majetku, a to včetně výloh. Při výměně komponenty se ocenění majetku:

- a) snižuje o
 - výši ocenění vyřazované komponenty,
- b) zvyšuje o
 - výši ocenění nově zařazované komponenty,
 - včetně náhradních dílů spotřebovaných na výměnu komponenty a
 - náklady související s výměnou této komponenty podle ustanovení § 47 vyhlášky č. 500/2002 Sb. [14]

Při prvním použití metody komponentního odpisování u majetku, který již byl uveden do užívání, se na komponenty rozděluje celkové ocenění majetku a celková výše oprav k majetku. A to za předpokladu, že součet zůstatkových cen připadajících na jednotlivé komponenty není vyšší než zůstatková cena celého majetku. Účetní operace opravující výši vykázaných odpisů a oprav v minulých obdobích se neprovádějí. [4]

3.1.5 Účetní odpisy technického zhodnocení

Z hlediska účetního odpisování technického zhodnocení opět platí to, co v případě odpisování dlouhodobého hmotného majetku. Účetní odpisy dlouhodobého majetku by měly vyjádřit hlavně skutečné opotřebování technického zhodnocení.

Účetními předpisy není pojem technické zhodnocení definováno. Definice je vyjádřena v předpisech daňových, a to konkrétně v § 33 ZDP. Na základě tohoto ustanovení se technickým zhodnocením rozumí výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku, pokud jejich úhrn je vyšší než 40 000 Kč. [11]

3.2 Daňové odpisy dlouhodobého majetku

Daňové odpisy představují fiktivní výdaje, které snižují základ daně poplatníka. V jednotlivých zdaňovacích obdobích jsou pouze částí skutečných výdajů, které podle zákona

o dani z příjmu nelze zcela zahrnout do daňově uznatelných nákladů, ale je možné tak učinit pouze postupně formou daňových odpisů. [8]

„Uplatnění daňových odpisů není povinností poplatníka, je dáno jako možnost, je to jeho právo.“ [10]

Odpisování hmotného majetku formou rovnoměrných či zrychlených odpisů je možné i přerušit. Při znovuzahájení je nutné pokračovat takovým způsobem, jako by odpisování přerušeno nebylo. [3]

U fyzických osob, které mají příjmy z podnikání, jiné samostatné výdělečné činnosti nebo z pronájmu nelze uplatnit daňové odpisy. A to za podmínky, že v určitém zdaňovacím období uplatnily výdaje procentem zdanitelných příjmů. V tomto období daňové odpisy pouze evidují a neuplatňují je v daňovém přiznání. Porušením této podmínky by totiž došlo k duplicitnímu uplatnění nákladů. [11]

3.2.1 Osoby oprávněné k odpisování majetku

Odpisy majetku mají právo uplatnit pouze poplatníci daně z příjmu, kteří:

- jsou **vlastníky majetku**; za vlastníky majetku jsou považovány subjekty, které:
 - mají k majetku vlastnické právo, nebo
 - jsou nástupnickou společností nebo družstvem společnosti či družstev zanikajících při přeměnách,
- **nabyli právo** za úplatu užívat nehmotný majetek,
- jsou **organizační složkou státu**,
- jsou **státní organizací** s právem hospodařit s majetkem státu, nebo se jedná o státní či národní podnik,
- jsou **zavázáni k provedení rekultivace** za podmínky, že je prováděna jinou osobou, než vlastníkem,
- jsou **nájemci majetku**, mohou odpisovat pouze technické zhodnocení a jiný majetek a to za podmínky, že jsou nájemcem hrazeny, uplatnění odpisů nájemcem je upraveno v písemné smlouvě,
- jsou **původními vlastníky** majetku v případech, kdy došlo k převodu vlastnictví hmotného movitého majetku na věřitele v důsledku zajištění závazku převodem práva,

- jsou **nájemci podniku** či jeho části a mají k odpisování písemný souhlas pronajímatele,
- **evidují stavby či pěstitelské celky trvalých porostů**, které jsou dokončeny na cizím pozemku, není-li jejich hodnota součástí ocenění tohoto pozemku. [11]

3.2.2 Odpisovaný a neodpisovaný dlouhodobý majetek

V zásadě platí, že je možno daňově odpisovat hmotný i nehmotný majetek, který není podle zákona o dani z příjmu z odpisování vyloučen.

Hmotným majetkem vyloučeným z odpisování je:

- a) *bezúplatně převedený majetek podle smlouvy o finančním pronájmu s následnou koupí najaté věci, pokud výdaje (náklady) související s jeho pořízením nepřevýší 40 000 Kč,*
- b) *pěstitelský celek trvalých porostů s dobou plodnosti delší než 3 roky, jež nedosáhl plodonosného stáří,*
- c) *hydromeliorace do 2 let po jejím dokončení,*
- d) *umělecké dílo, které je hmotným majetkem a není součástí stavby a budovy, předměty muzejní a galerijní hodnoty, popřípadě jejich soubory v muzeích a památkových objektech, stálé výstavní soubory a knihovní fondy knihoven jednotné soustavy, popřípadě jiné fondy,*
- e) *movitá kulturní památka a soubory movitých kulturních památek,*
- f) *hmotný majetek převzatý povinně bezúplatně podle zvláštních právních předpisů,*
- g) *inventarizační přebytky hmotného majetku zjištěné podle zvláštního právního předpisu, pokud nebyly při zjištění zaúčtovány ve prospěch výnosů,*
- h) *hmotný movitý majetek nabytý věřitelem v důsledku zajištění závazku převodem práva, a to po dobu zajištění tohoto závazku a za předpokladu, že jej po tuto dobu bude odpisovat původní vlastník, uzavře-li s věřitelem smlouvu o výpůjčce*
- i) *hmotný majetek, jehož bezúplatné nabytí bylo předmětem daně darovací a bylo v době nabytí od daně darovací osvobozeno,*
- j) *najatý hmotný majetek včetně hmotného majetku, který je předmětem smlouvy o finančním pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku nebo obdobné smlouvy uzavřené v zahraničí, pokud odpisy nebo položky podobného charakteru uplatňuje jiná osoba než vlastník.“ [16]*

Daňově se neodpisují také pozemky. U pozemků může být pořizovací cena uplatněna jako daňový náklad pouze za podmínek stanovených v § 24 odst. 2 písm. t) ZDP.

3.2.3 Způsoby odpisování hmotného majetku

Odpisování hmotného majetku je vymezeno v zákoně o daních z příjmů. Poplatník zařadí v prvním roce odpisování hmotný majetek do příslušné odpisové skupiny. Zákon o daních z příjmů vymezuje pro hmotný majetek celkem 6 odpisových skupin, které se od sebe liší dobou odpisování.

Tab. 3. 1 – Doba odpisování hmotného majetku

Odpisová skupina	Doba odpisování
1	3 roky
2	5 let
3	10 let
4	20 let
5	30 let
6	50 let

Zdroj: Valouch (2012, str. 62).

Stanovená doba odpisování se však netýká hmotného majetku, u něhož došlo k prodloužení doby odpisování v průběhu odpisování.

V zásadě platí, že odpisové skupiny 1-3 se týkají hmotného movitého majetku a odpisové skupiny 4-6 hmotného nemovitého majetku.

Majetek, který nelze zařadit do jedné z výše uvedených odpisových skupin přímo dle přílohy č. 1 k ZDP, se zařadí do odpisové skupiny 5 či odpisové skupiny 2 podle toho, zda-li se jedná o majetek zařazený podle Klasifikace stavebních děl CZ-CC vydané Českým statistickým úřadem respektive o ostatní hmotný majetek zařazený podle Standardní klasifikace produkce.

„Zákon o daních z příjmů umožňuje účetní jednotce zvolit způsob odpisování:

a) metodou rovnoměrného (lineárního) odpisování,

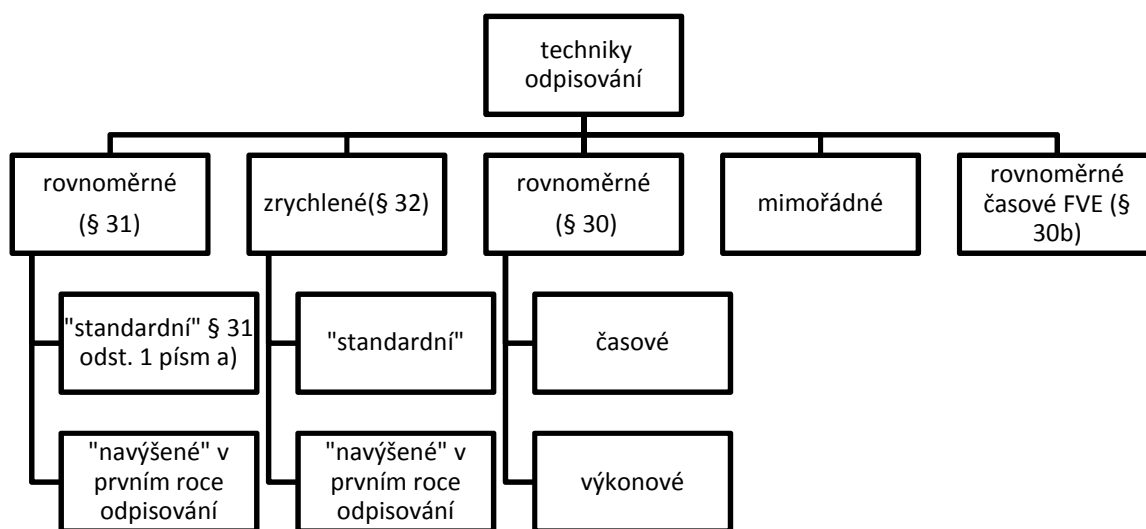
b) *metodou zrychleného (degresivního) odpisování.*“ [5]

Kromě výše vyjmenovaných způsobů odpisování existuje také odpisování tzv. „rovnoměrné časové“ či výkonové. V roce 2009 byl výčet způsobů odpisování rozšířen o časově omezené mimořádné odpisy a počínaje rokem 2011 i o specifický režim odpisování technologických částí zařízení využívaných k výrobě elektřiny ze slunečního záření (FVE). [3]

Způsob odpisování nově pořízeného hmotného majetku se stanovuje na počátku odpisování. Od momentu, kdy je jeden ze způsobů zvolen a započat, nelze již tento způsob změnit.

Stejně jako v případě účetních odpisů, tak i v případě daňových odpisů lze majetek odepsat nejvýše do úrovně vstupní ceny, popřípadě zvýšené vstupní ceny. Daňové odpisy se zaokrouhlují na celé koruny nahoru.

Obr. 3. 1 – Techniky odpisování



Zdroj: Kolektiv autorů (2012, str. 82).

3.2.3.2 Rovnoměrné odpisy hmotného majetku

Rovnoměrným odpisům hmotného majetku se zabývá § 31 ZDP. Při uplatňování rovnoměrného způsobu odpisování, jsou odpisy po téměř celou dobu odpisování ve stejné výši. Výjimku tvoří odpis v prvním roce odpisování. [2]

Jednotlivým odpisovým skupinám jsou pro účely výpočtu rovnoměrných daňových odpisů hmotného majetku přiřazeny následující odpisové sazby:

- a) Maximální roční odpisová sazba bez zvýšení odpisu v prvním roce odpisování

Tab. 3. 2 – Roční odpisová sazba bez zvýšení v prvním roce

Odpisová skupina	V prvním roce odpisování	V dalších letech odpisování	Pro zvýšenou vstupní cenu
1	20	40	33,3
2	11	22,25	20
3	5,5	10,5	10
4	2,15	5,15	5,0
5	1,4	3,4	3,4
6	1,02	2,02	2,0

Zdroj: Valouch (2012, str. 65).

Výše uvedené sazby může použít kdokoliv, kdo má právo daný majetek daňově odpisovat a rozhodne se pro rovnoměrné odpisy.

Jak uvádí Kovanicová (2009, s. 244) „V prvním roce odpisování je sazba výrazně nižší než v letech následujících. Zohledňuje se tím skutečnost, že majetek byl pořízen v průběhu roku a že tudíž nebyl po celý rok používán.“ [6] V případě vybraného hmotného majetku lze rovnoměrné odpisy prvního roku navýšit na úkor odpisů let následujících. Při využití těchto odpisů je výsledkem jiné rozložení odpisů s důrazem na první rok odpisování. Toto navýšení je možno využít u hmotného movitého majetku zařazeného v odpisových skupinách 1-3 a to ve výši 20, 15, či 10 %.

b) Roční odpisová sazba při zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 20 %

Tab. 3. 3 – Roční odpisová sazba při zvýšení v prvním roce odpisování o 20 %

Odpisová skupina	V prvním roce odpisování	V dalších letech odpisování	Pro zvýšenou vstupní cenu
1	40	30	33,3
2	31	17,25	20
3	24,4	8,4	10

Zdroj: Valouch (2012, str. 65).

Tyto roční odpisové sazby se zvýšením v prvním roce odpisování o 20 % může použít poplatník s převážně zemědělskou a lesní výrobou, který je prvním vlastníkem stroje využívaného k zemědělství a lesnictví, označeného ve Standardní klasifikaci produkce kódem 29.3 (zemědělské a lesnické traktory). [8]

Za poplatníka s převážně zemědělskou a lesní výrobou se považuje poplatník, u něhož příjmy z této činnosti činily v předcházejícím zdaňovacím období alespoň 50 % z celkových příjmů. U poplatníka, jemuž vznikla daňová povinnost během zdaňovacího období, je rozhodný poměr skutečně dosažených příjmů za toto počáteční zdaňovací období. [9]

c) Roční odpisová sazba při zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 15 %

Tab. 3. 4 – Roční odpisová sazba při zvýšení v prvním roce odpisování o 15 %

Odpisová skupina	V prvním roce odpisování	V dalších letech odpisování	Pro zvýšenou vstupní cenu
1	35	32,5	33,3
2	26	18,5	20
3	19	9	10

Zdroj: Valouch (2012, str. 66).

Roční odpisovou sazbu se zvýšením odpisu v prvním roce odpisování o 15 % může využít poplatník, jenž je prvním vlastníkem zařízení sloužícího k čištění a úpravě vod označeného ve Standardní klasifikaci produkce kódem 29.24.1 (plynové generátory,

destilační, filtrační či rektifikační přístroje), používaného ve stavbách zařazených podle Klasifikace stavebních děl CZ-CC do podtřídy 125113. [11]

d) Roční odpisová sazba při zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 10 %

Tab. 3. 5 – Roční odpisová sazba při zvýšení v prvním roce odpisování o 10 %

Odpisová skupina	V prvním roce odpisování	V dalších letech odpisování	Pro zvýšenou vstupní cenu
1	30	35	33,3
2	21	19,75	20
3	15,4	9,4	10

Zdroj: Valouch (2012, str. 66).

Odpisovou sazbu zvyšující odpis v prvním roce odpisování o 10 % má právo využít poplatník, který je prvním vlastníkem hmotného majetku zatříděného podle zákona o daních z příjmů v odpisové skupině 1-3, s výjimkou uvedenou v § 31 odst. 5 ZDP. Prvním vlastníkem hmotného majetku movitého majetku se rozumí poplatník, který si jako první pořídil nový hmotný movitý majetek, který doposud nebyl užíván k určenému účelu a u předchozího vlastníka byl zbožím. Od roku 2006 lze zvýhodněnou sazbu využít i u majetku, který byl vyroben ve vlastní režii. [8]

„Všechny roční odpisové sazby při zvýšení odpisu v prvním roce odpisování (20 %, 15 %, 10 %) však nelze uplatnit:

- *u letadel, pokud nejsou využívána provozovateli letecké dopravy a leteckých prací na základě vydané koncese a provozovateli leteckých škol,*
- *u motocyklů a osobních automobilů, pokud nejsou využívány provozovateli silniční motorové dopravy a provozovateli taxislužby na základě vydané koncese a provozovateli autoškol nebo pokud se nejedná o osobní automobily v provedení speciální vozidlo podskupiny sanitní a pohřební,*
- *u hmotného majetku označeného ve Standardní klasifikaci produkce kódem 29.7 (přístroje pro domácnost jinde neuvedené) a 35.12 (rekreační a sportovní čluny).“ [9]*

Výpočet rovnoměrných daňových odpisů stanovuje § 31 odst. 7 ZDP. Roční rovnoměrný daňový odpis se vypočte za příslušné období jako jedna setina součinu jeho vstupní ceny a přiřazené roční odpisové sazby. Poplatník může, ale také nemusí použít maximální roční odpisové sazby uvedené v příslušné tabulce. Má totiž právo použít i sazby nižší (při splnění zákonných podmínek). Nižší sazby nemůže použít poplatník uvedený v § 2 ZDP, který uplatňuje výdaje procentem z příjmů, a je tak povinen vést odpisy pouze evidenčně. Nižší než maximální odpisové sazby nemůže využít poplatník, který k zajištění zdanitelného příjmu využívá odpisovaný hmotný majetek pouze zčásti, a proto do výdajů k zajištění zdanitelného příjmu zahrnuje poměrnou část odpisů. [11]

Vzorec pro výpočet:

$$\text{Rovnoměrný odpis} = \frac{VC \cdot ROS}{100}, \quad (11)$$

kde VC je vstupní cena a ROS roční odpisová sazba v příslušném roce odpisování.

3.2.3.3 Zrychlené odpisy hmotného majetku

Druhou ze základních metod daňového odpisování hmotného majetku jsou zrychlené odpisy. Pokud se poplatník rozhodne pro tento způsob odpisování, řídí se § 32 ZDP. Zrychlené odpisování má degresivní průběh a umožňuje poplatníkovi odepsat v prvních letech odpisování větší hodnotu než v případě odpisů rovnoměrných.

Při zrychleném odpisování se stanoví odpisy hmotného majetku rozdílně pro první rok a další léta odpisování a rozdílně pro majetek s provedeným technickým zhodnocením, a to v roce provedení daného technického zhodnocení a v následujících letech.

Postup při výpočtu zrychlených odpisů je složitější, než tomu bylo u rovnoměrných odpisů. Jednotlivým odpisovým skupinám nejsou totiž přiřazeny odpisové sazby, nýbrž koeficienty pro zrychlené odpisování, které zákon o daních z příjmů vymezuje takto:

Tab. 3. 6 – Koeficienty pro zrychlené odpisování

Odpisová skupina	V prvním roce odpisování (K_1)	V dalších letech odpisování (K_2)	Pro zvýšenou vstupní cenu (K_3)
1	3	4	3
2	5	6	5
3	10	11	10
4	20	21	20
5	30	31	30
6	50	51	50

Zdroj: Valouch (2012, str. 82).

I v případě zrychlených odpisů může poplatník, který je prvním vlastníkem, zvýšit v prvním roce odpisování vypočtený zrychlený odpis o:

- 20 % vstupní ceny stroje pro zemědělství a lesnictví označeného ve Standardní klasifikaci produkce kódem 29.3, a to jen u poplatníka s převážně zemědělskou a lesní výrobou.
- 15 % vstupní ceny zařízení pro čištění a úpravu vod označeného ve Standardní klasifikaci produkce kódem 29.24.1 (plynové generátory, destilační, filtrační či rektifikační přístroje), využívaného ve stavbách zařazených podle Klasifikace stavebních děl CZ-CC do podtřídy 125113.
- 10 % vstupní ceny hmotného majetku, jenž je podle zákona o daních z příjmů zatříděn v odpisových skupinách 1-3 s výjimkou hmotného majetku uvedeného v bodech a) a b) a § 31 odst. 5 ZDP (jedná se o stejná omezení jako v případě rovnoměrných daňových odpisů). [11]

Vzorec pro výpočet zrychlených daňových odpisů v prvním roce odpisování:

$$\text{odpis v prvním roce} = \frac{VC}{K_1}, \quad (12)$$

kde VC je vstupní cena a K_1 koeficient pro první rok odpisování.

V následujících letech odpisování se zrychlené daňové odpisy vypočítají jako podíl dvojnásobku jeho zůstatkové ceny a rozdílu mezi přiřazeným koeficientem pro další roky odpisování a počtem let, po které byl již majetek odpisován. To lze vyjádřit následovně:

$$\text{odpis v následujících letech} = \frac{2 \cdot ZC}{K_2 - n}, \quad (13)$$

kde ZC je zůstatková cena majetku, K_2 koeficient pro následující roky odpisování a n počet let, po které již byl majetek odpisován.

Pokud dojde ke zvýšení odpisů v prvním roce o 20 %, 15 % či 10 %, tak má vzorec pro výpočet odpisu následující podobu:

$$\text{odpis v prvním roce se zvýšením} = \text{vypočtený odpis} \cdot Z, \quad (14)$$

přičemž Z dosahuje hodnot 1,20; 1,15 či 1,10.

3.2.3.4 Mimořádné odpisy

Novela zákona o daních z příjmů uskutečněná prostřednictvím zákona č. 216/2009 Sb. vložila do zákona ustanovení o mimořádných odpisech. Tato novela vstoupila v platnost dne 20.7.2009 v novém § 30a. Důvodem vzniku mimořádných odpisů byla podpora hospodářství v období celosvětového hospodářského útlumu. Výhodou tohoto způsobu odpisování byl fakt, že vybraný majetek bylo možno odepsat v mnohem kratší době, než je tomu v případě rovnoměrných či zrychlených odpisů.

Mimořádné odpisy si může poplatník zvolit jako způsob odpisování v případě, že byl majetek pořízen v období od 1.1.2009 do 30.6.2010, a je zařazen v 1. nebo 2. odpisové skupině podle přílohy č. 1 k zákonu o daních z příjmů. Poplatník musí být prvním vlastníkem tohoto majetku. Jedná se tedy o majetek, který v daném časovém období přešel do vlastnictví poplatníka, a byly u něj zajištěny technické funkce k uvedení majetku do užívání.

Podstatou mimořádných odpisů podle § 30a je zkrácení doby odpisování, která:

- pro odpisovou skupinu 1 činí **12 měsíců** pro 100 % vstupní ceny. K odpisu hmotného majetku dochází rovnoměrně bez přerušení a odpis se stanoví jako jedna dvanáctina vstupní ceny majetku, a

- pro odpisovou skupinu 2 činí **24 měsíců** pro 100 % vstupní ceny. Odpis během prvních 12 měsíců se provádí rovnoměrně do výše 60 % vstupní ceny a měsíční hodnota odpisu dosahuje jedné dvacetiny vstupní ceny. V následujících 12 měsících se odepíše zbylých 40 % vstupní ceny a měsíční odpis se stanoví na úrovni jedné třicetiny vstupní ceny. [9]

Odpisy se v obou případech stanoví s přesností na celé měsíce a poplatníkovi vzniká povinnost zahájit odpisování počínaje následujícím měsícem po dni, v němž byly splněny zmíněné podmínky. Odpisování s využitím mimořádných odpisů není možné přerušit. Odpisy se při výpočtu zaokrouhlují na celé koruny nahoru.

Technické zhodnocení hmotného majetku odpisovaného prostřednictvím mimořádných odpisů nezvyšuje jeho vstupní cenu. Ukončené technické zhodnocení se zařídí do odpisové skupiny, v němž je zaříděn hmotný majetek, na kterém bylo technické zhodnocení majetku provedeno, a odpisuje se samostatně. [11]

3.2.3.5 Rovnoměrné časové a výkonové odpisy

Kromě uvedených způsobu odpisování vymezuje zákon o daních z příjmů i další metody odpisování, jejich použití je ale vázáno jen na určitý hmotný majetek.

Rovnoměrné časové odpisování

Je-li zákonem o daních z příjmů předepsána forma rovnoměrného odpisování, stanoví se roční odpis jako podíl vstupní ceny a stanovené doby trvání hmotného majetku.

„Uvedený způsob se použije u:

- *otvírek nových lomů, pískoven, hlinišť,*
- *technické rekultivace, pokud nejsou součástí hmotného majetku, do jehož vstupní ceny jsou zahrnuty,*
- *dočasných staveb,*
- *důlních děl,*
- *hmotného majetku, jehož životnost nebo doba trvání je stanovena v letech obecně závazným předpisem nebo příslušným orgánem na základně zmocnění ve zvláštním zákoně.“* [3]

Podobným způsobem se postupuje i při odpisování technického zhodnocení uskutečněného na nemovité kulturní památce, přičemž roční odpis se stanoví ve výši jedné patnáctiny vstupní ceny.

Výkonové odpisování

Při použití výkonového odpisování se roční odpis stanoví jako podíl vstupní ceny a stanoveného počtu vyrobených odlitků či vylisků. Uvedený způsob je používán při odpisování matic, zápustek, forem, modelů a šablon. I v případě těchto majetkových složek, i když je pro ně způsob výkonového odpisování typický, lze přistoupit také k odpisování časovému, zohledňujícímu stanovenou dobu použitelnosti majetku.

3.2.3.6 Odpisy hmotného majetku využívaného k výrobě elektřiny ze slunečního záření

V roce 2010 došlo ke schválení novely zákona o daních z příjmů provedená zákonem č. 346/2010 Sb. Touto novelou byl do ZDP vložen § 30b, který nabyl účinnosti od 1.1.2011 a zabývá se daňovými odpisy hmotného majetku využívaného k výrobě elektřiny ze slunečního záření. Jedná se o hmotný majetek označený ve Standardní klasifikaci produkce kódem skupiny 31.10, 31.20 nebo 32.10. [11]

U zmíněného majetku dochází k prodloužení doby odpisování na 240 měsíců. Tato metoda se využije jak u hmotného majetku uvedeného do užívání ve zdaňovacím období započatém v roce 2011 a později, tak také u majetku, který již byl odpisován dříve a je předmětem těchto odpisů. V takovém případě se metoda odpisování změní počínaje obdobím započatým v roce 2011 způsobem, který je popsán v ustanovení čl. II bod 9 a 10 zákona č. 346/2010 Sb. [11]

Odpis se stanoví s přesností na celé měsíce a jeho výše se vypočte jako podíl vstupní ceny a stanovené doby odpisování 240 měsíců.

V případě, že dojde k technickému zhodnocení majetku využívaného k výrobě elektřiny ze slunečního záření, musí poplatník zvýšit vstupní cenu tohoto majetku. Po zvýšení vstupní ceny se pokračuje v odpisování se zvýšené vstupní ceny snížené o již uplatněné odpisy od měsíce následujícím po měsíci, ve kterém bylo technické zhodnocení ukončeno, a to rovnoměrným způsobem bez přerušení po zbývajících dobu odpisování, a to nejméně

po dobu 120 měsíců. Pokud je doba do ukončení odpisování majetku po technickém zhodnocení kratší než 120 měsíců, tak dochází k celkovému prodloužení doby odpisování.

3.2.3.7 Poloviční odpisy

Může však nastat situace, že z pohledu zákona o daních z příjmů nelze uplatnit v daném zdaňovacím období rovnoměrný ani zrychlený daňový odpis v plné výši, ale pouze ve výši poloviční. Takovou situaci se zabývá § 26 odst. 7 ZDP. Podle tohoto ustanovení platí, že:

„Odpis pouze ve výši jedné poloviny ročního odpisu vypočteného podle § 31 (rovnoměrné odpisy) a §32 (zrychlené odpisy) lze uplatnit

a) z hmotného majetku evidovaného u poplatníka na počátku příslušného zdaňovacího období, dojde-li v průběhu zdaňovacího období

- 1. k vyřazení majetku před koncem zdaňovacího období, pokud již v průběhu zdaňovacího období nebyl uplatněn odpis podle bodů 2 a 3,*
- 2. k převedení majetku na jiné právnické nebo fyzické osoby podle zvláštních právních předpisů⁷, který je evidován u poplatníka k datu předcházejícímu dni převodu majetku,*
- 3. k ukončení podnikatelské nebo jiné samostatné výdělečné činnosti nebo k ukončení pronájmu, přeměně, zrušení bez likvidace, zániku bez likvidace, zrušení s likvidací, účinkům rozhodnutí o úpadku nebo k přechodu oprávnění nakládat s majetkem náležejícím do majetkové podstaty z insolvenčního správce na daňový subjekt nebo opačně z majetku evidovaného ke dni ukončení podnikatelské nebo jiné samostatné výdělečné činnosti, ke dni ukončení pronájmu, ke dni předcházejícímu rozhodný den fúze, převodu jmění na společníka nebo rozdělení obchodní společnosti nebo družstva⁸, a v ostatních případech zrušení bez likvidace ke dni předcházejícímu den zániku, ke dni předcházejícímu první den hospodářského roku nebo kalendářního roku při změně účetního období, ke dni předcházejícímu den vstupu do likvidace nebo ke dni předcházejícímu den účinnosti prohlášení konkursu. Obdobně postupuje poplatník uvedený v §2, který*

⁷ Zákon č. 427/1990 Sb.,

⁸ Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník v platném znění.

v průběhu zdaňovacího období přerušil podnikatelskou nebo jinou samostatnou výdělečnou činnost nebo pronájem a tuto činnost nezahájil do termínu pro podání daňového přiznání za příslušné zdaňovací období, ve kterém byla činnost přerušena,

- 4. k ukončení nájemního vztahu při odpisování technického zhodnocení nájemcem (§28 odst. 3) nebo při ukončení výpůjčky movitého hmotného majetku (§28 odst. 4),*
- b) z hmotného majetku nabytého v průběhu zdaňovacího období a evidovaného u poplatníka na konci zdaňovacího období, u něhož poplatník pokračuje v odpisování započatém původním vlastníkem podle §30 odst. 10 písm. a) až e), g) až m), a z hmotného movitého majetku, k němuž poplatník nabyl vlastnické právo v průběhu zdaňovacího období splněním závazku, který byl zajištěn převodem práva⁹, a má tento majetek evidován na konci zdaňovacího období,*
- c) z hmotného majetku evidovaného po celé zdaňovací období u poplatníka, u něhož v průběhu zdaňovacího období nastaly účinky rozhodnutí o úpadku nebo došlo k přechodu oprávnění nakládat s majetkem náležejícím do majetkové podstaty z insolvenčního správce na daňový subjekt a opačně anebo který v průběhu zdaňovacího období vstoupil do likvidace,*
- d) z hmotného majetku evidovaného u poplatníka uvedeného v §17 za zdaňovací období vymezené v §17a písm. c), je-li toto zdaňovací období kratší než dvanáct měsíců nepřetržitě po sobě jdoucích; toto se nepoužije u hmotného majetku zaevidovaného u poplatníka v průběhu tohoto zdaňovacího období nebo v průběhu části zdaňovacího období předcházející tomuto zdaňovacímu období, za kterou se podává daňové přiznání podle §38m odst. 2 písm. a).“ [16]*

3.2.3.8 Přerušení daňového odpisování

Zákon o daních z příjmů dává poplatníkům možnost daňové odpisování přerušit. Započaté odpisování lze přerušit na libovolnou dobu u rovnoměrných i zrychlených daňových odpisů. Pokud k přerušení odpisování dojde, je nutné při dalším pokračování postupovat tak, jako by k žádnému přerušení nedošlo a není možno změnit způsob odpisování.

⁹ § 553 zákona č. 40/1964 Sb., občanského zákoníku, ve znění zákona č. 501/1991 Sb.

Fyzické osoby, jenž mají příjmy ze samostatné výdělečné činnosti (§ 7 ZDP) nebo z pronájmu (§ 9 ZDP), mohou odpisování přerušit jen za dodržení podmínky. V době odpisování nesmí tyto fyzické osoby uplatňovat výdaje paušální částkou. Pokud tuto podmínku nedodrží, nemůže poplatník daňové odpisy uplatnit jako daňový náklad v daňovém přiznání. O období, ve kterém byly uplatněny výdaje paušálem, se doba odpisování neprodlužuje.

Možnost přerušení odpisování je výhodná u fyzických či právnických osob, u kterých by zahrnutí daňových odpisů znamenalo skutečnost, že tyto osoby nebudou mít možnost dosáhnout dostačujícího základu daně z příjmu. Takový základ daně by přispěl k tomu, že by nebylo možno uplatnit nárok na odpočet daně všech možných odčitatelných položek od základu daně z příjmu u:

- a) fyzických osob dle § 15 ZDP,
- b) právnických osob dle § 20 ZDP,
- c) fyzických i právnických osob dle § 34 ZDP.

3.2.4 Technické zhodnocení hmotného majetku

Technické zhodnocení navyšuje u hmotného majetku odpisovaného rovnoměrným či zrychleným způsobem vstupní cenu (tzv. zvýšená vstupní cena) a zároveň u hmotného majetku odpisovaného zrychleným způsobem i zůstatkovou cenu (tzv. zvýšená zůstatková cena) daného majetku a to v tom zdaňovacím období, kdy je technické zhodnocení dokončeno a uvedeno do stavu způsobilého obvyklému užívání. [7]

„Technickým zhodnocením se pro účely tohoto zákona rozumí vždy:

- 1) Výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku, pokud převýšily u jednotlivého majetku v úhrnu ve zdaňovacím období 1995 částku 10 000 Kč a počínaje zdaňovacím obdobím 1996 částku 20 000 Kč a počínaje zdaňovacím obdobím 1998 částku 40 000 Kč. Technickým zhodnocením jsou i uvedené výdaje nepřesahující stanovené částky, které poplatník na základě svého rozhodnutí neuplatní jako výdaj (náklad) podle § 24 odst. 2 písm. z).*
- 2) Rekonstrukcí se pro účely tohoto zákona rozumí zásahy do majetku, které mají za následek změnu jeho účelu nebo technických parametrů.*

- 3) *Modernizací se pro účely tohoto zákona rozumí rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku.*
- 4) *Technickým zhodnocením jsou také výdaje podle odstavce 1, pokud je hradí budoucí nájemce na cizím hmotném majetku v průběhu jeho pořízování za podmínky, že se stane nájemcem tohoto hmotného majetku nebo jeho části, a vlastník tohoto hmotného majetku nezahrne výdaje vynaložené budoucím nájemcem do vstupní ceny.*
- 5) *Ustanovení odstavce 1 se použije i na technické zhodnocení, podává-li se daňové přiznání za jiné období, než je zdaňovací období vymezené tímto zákonem.*“ [16]

Z pohledu výpočtu **rovnoměrných odpisů majetku**, na němž bylo provedeno **technické zhodnocení** v průběhu odpisování majetku, se postupuje dle § 31 odst. 8 ZDP. Od zdaňovacího období, ve kterém bylo provedeno technické zhodnocení, se navýší vstupní cena majetku a výpočet odpisů proběhne z této navýšené vstupní ceny. K výpočtu se použije odpisová sazba pro zvýšenou vstupní cenu pro příslušnou odpisovou skupinu (viz tabulky – Tab.3.2, Tab.3.3, Tab.3.4 a Tab.3.5).

$$\text{Rovnoměrný odpis ze zvýšené vstupní ceny} = \frac{ZVC \cdot ROSPZVC}{100}, \quad (15)$$

kde ZVC je zvýšená vstupní cena a $ROSPZVC$ roční odpisová sazba pro zvýšenou vstupní cenu.

Při **zrychleném odpisování majetku navýšeného o technické zhodnocení** se stanoví odpisy rozdílně pro rok, ve kterém k technickému zhodnocení došlo a rozdílně v následujících letech. V roce, ve kterém došlo k technickému zhodnocení, se odpis stanoví jako podíl dvojnásobku zvýšené zůstatkové ceny majetku a přiřazeného koeficientu zrychleného odpisování pro zvýšenou zůstatkovou cenu (K_3). V dalších letech se odpis stanoví jako podíl dvojnásobku zůstatkové ceny majetku a rozdílu mezi přiřazeným koeficientem zrychleného odpisování pro zvýšenou zůstatkovou cenu (K_3) a počtem let, po které byl již majetek odpisován (po zvýšení zůstatkové ceny).

$$\text{Zrychlený odpis v roce zvýšení zůstatkové ceny} = \frac{2 \cdot ZZC}{K_3}, \quad (16)$$

kde ZZC představuje zvýšenou zůstatkovou cenu a K_3 koeficient zrychleného odpisování pro zvýšenou zůstatkovou cenu (viz tabulka Tab. 3.6).

$$\text{Zrychlený odpis v dalších letech po zvýšení zůstatkové ceny} = \frac{2 \cdot ZZC}{K_3 - n}, (17)$$

kde ZZC je zvýšená zůstatková cena, K_3 koeficient zrychleného odpisování pro zvýšenou zůstatkovou cenu a n počet let, po které již bylo odpisováno ze zvýšené zůstatkové ceny.

3.2.5 Odpisování nehmotného majetku

Odpisováním nehmotného majetku formou prostřednictvím daňových odpisů se zabývá zejména § 32a ZDP. Nehmotným majetek, který lze daňově odpisovat se rozumí zřizovací výdaje, nehmotný výsledky výzkumu a vývoje, software, ocenitelná práva a jiný majetek, jenž je veden v účetnictví jako nehmotný majetek vymezený účetními předpisy, pokud

a) „byl

1. *nabyt úplatně, vkladem společníka nebo tichého společníka nebo člena družstva, přeměnou, darováním nebo zděděním, nebo*
2. *vytvořen vlastní činností za účelem obchodování s ním nebo k jeho opakovanému poskytování a*

b) *vstupní cena je vyšší než 60 000 Kč a*

c) *doba použitelnosti je delší než jeden rok; přitom dobou použitelnosti se rozumí doba, po kterou je majetek využitelný pro současnou činnost nebo uchovatelný pro další činnost nebo může sloužit jako podklad nebo součást zdokonalovaných nebo jiných postupů a řešení včetně doby ověřování nehmotných výsledků.“ [16]*

Nehmotný majetek může daňově odpisovat kromě vlastníka také poplatník, který k danému majetku nabyt právo užívání za úplatu.

Roční odpis nehmotného majetku, ke kterému má poplatník právo užívání na dobu určitou, se stanoví jako **podíl vstupní ceny a doby sjednané smlouvou**. V ostatních případech se nehmotný majetek odpisuje rovnoměrně bez přerušení po stanovenou dobu.

Doba odpisování pro jednotlivé druhy nehmotného majetku:

Tab. 3. 7 – Doba odpisování nehmotného majetku

Druh majetku	Doba odpisování
Audiovizuální dílo	18 měsíců
Software	36 měsíců
Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	36 měsíců
Zřizovací výdaje	60 měsíců
Ostatní nehmotný majetek	72 měsíců

Zdroj: Prudký, Lošťák (2011, str. 131).

U nehmotného majetku, nabytého vkladem či přeměnou, pokračuje nabyvatel v odpisování započatém původním vlastníkem. A to za splnění podmínky, že vkladatelem mohly být u daného nehmotného majetku odpisy uplatňovány.

Odpisy **technického zhodnocení** nehmotného majetku se počítají ze zvýšené vstupní ceny. Poplatník pokračuje v odpisování nehmotného majetku ze zvýšené vstupní ceny snížené o již uplatněné odpisy od měsíce, jenž následuje po měsíci, ve kterém bylo technické zhodnocení ukončeno. Odpisování probíhá rovnoměrně a bez přerušení po zbývající dobu, nejméně však 9 měsíců u audiovizuálního díla, 18 měsíců u softwaru a nehmotného výsledku výzkumu a vývoje, 36 měsíců u ostatního nehmotného majetku. U technického zhodnocení nehmotného majetku, u něhož je právo užívání sjednáno na dobu určitou, poplatník odpisuje po dobu sjednanou ve smlouvě.

4 Dopady odlišných metod odpisování na hodnotu majetku v rozvaze

Praktická část práce se zabývá porovnáváním jednotlivých metod odpisování ve fiktivní společnosti Alfa s.r.o., která se pohybuje na trhu informačních technologií – servis a internetový prodej výpočetní techniky, grafické studio. Společnost vznikla 20.1.2008.

Vnitropodniková směrnice stanovuje, že dlouhodobým hmotným majetkem se rozumí takový majetek, jehož pořizovací cena je vyšší než 40 000 Kč a doba životnosti delší než jeden rok. V případě, že pořizovací cena hmotného majetku nedosáhne výše 40 000 Kč a doba životnosti je delší než jeden rok, jedná se o drobný hmotný majetek. Takový drobný majetek je účtován přímo do nákladového účtu 501 – Spotřeba materiálu. Dlouhodobým nehmotným majetkem se podle směrnice rozumí nehmotný majetek, jehož pořizovací cena je vyšší než 60 000 Kč a doba životnosti je delší než 1 rok. Majetek s pořizovací cenou nižší než 60 000 Kč je evidován jako drobný nehmotný majetek.

4.1 Odpisy hmotného majetku

Společnost Alfa s.r.o. eviduje jako odepisovaný hmotný majetek tři osobní automobily, které slouží k servisní činnosti a počítačovou sestavu určenou k práci grafického studia. U tohoto majetku byly vypočítány účetní a daňové odpisy, které byly následně porovnány.

Tab. 4. 1 – Hmotný majetek podniku

	Název majetku	Pořízení	Pořizovací cena (Kč)
1	Škoda Octavia RS 2.0TDi	15.2.2008	465 000
2	Volkswagen Sharan 1.9	2.10.2009	395 000
3	Volkswagen Multivan BussinesV6	3.7.2011	863 000
4	Počítačová sestava Mironet	28.4.2010	72 215

Zdroj: Vlastní zpracování

4.1.1 Škoda Octavia RS 2.0TDi – rovnoměrný odpis

Vozidlo Škoda Octavia RS 2.0TDi bylo pořízeno dne 15.2.2008 za pořizovací cenu 465 000 Kč. Jelikož nevznikly žádné další náklady s pořízením vozidla, je částka 465 000 Kč vstupní cenou vozidla, ze které budou počítány odpisy. Účetní jednotka rozhodla, že vozidlo bude odpisováno pomocí rovnoměrných časových odpisů po dobu 72 měsíců a zařadila jej do 2. odpisové skupiny. Při výpočtu daňových odpisů se společnost rozhodla odpisovat rovnoměrným způsobem. Vozidlo je zařazeno ve 2. odpisové skupině a dle § 30 ZDP bude daňově odpisováno po dobu 5ti let.

Odpisový plán (v Kč)

Tab. 4. 2 – Odpisový plán vozidla Škoda Octavia RS 2.0TDi

Rok	Účetní odpisy		Daňové odpisy		Vliv na základ daně
	Odpis	ZC	Odpis	ZC	
2008	64 590	400 410	51 150	413 850	13 440
2009	77 508	322 902	103 463	310 387	- 25 955
2010	77 508	245 394	103 463	206 924	- 25 955
2011	77 508	167 886	103 463	103 461	- 25 955
2012	77 508	90 378	103 461	0	- 25 953
2013	77 508	12 870			77 508
2014	12 870	0			12 870

Zdroj: Vlastní zpracování

Výpočet odpisů

Pro výpočet účetních odpisů je použit vztah (1)

měsíční odpis = $465\,000 / 72 = 6\,459$ Kč

odpis 2008 = $10 \cdot 6\,459 = 64\,590$ Kč

odpis 2009 = $12 \cdot 6\,459 = 77\,508$ Kč

odpis 2010 = $12 \cdot 6\,459 = 77\,508$ Kč

odpis 2011 = $12 \cdot 6\,459 = 77\,508$ Kč

odpis 2012 = $12 \cdot 6\,459 = 77\,508$ Kč

odpis 2013 = $12 \cdot 6\,459 = 77\,508$ Kč

odpis 2014 = ZC = 12 870 Kč

Pro výpočet rovnoměrných daňových odpisů je aplikován vztah (11)

odpis 2008 = $465\,000 \cdot 11 / 100 = 51\,150$ Kč

odpis 2009 = $465\,000 \cdot 22,25 / 100 = 103\,463$ Kč

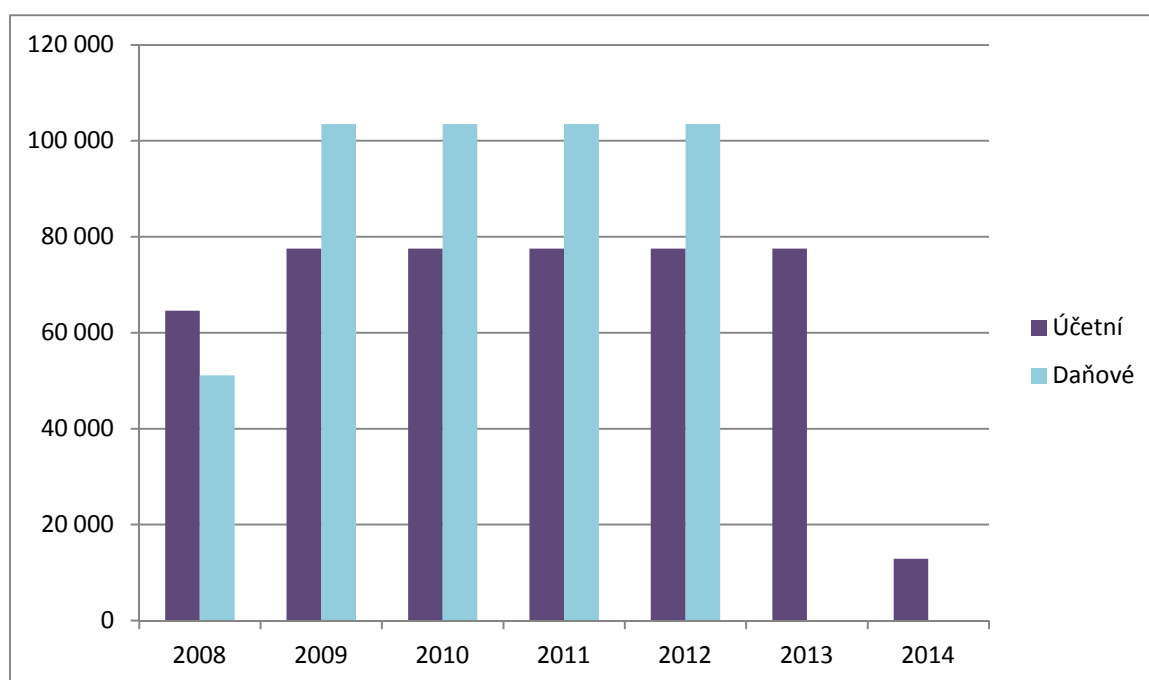
odpis 2010 = $465\,000 \cdot 22,25 / 100 = 103\,463$ Kč

odpis 2011 = $465\,000 \cdot 22,25 / 100 = 103\,463$ Kč

odpis 2012 = ZC = 103 461 Kč

V letech 2009 až 2012 jsou účetní odpisy nižší než daňové odpisy. V takovém případě rozdíl mezi vyššími daňovými odpisy a nižšími účetními odpisy vozidla snižuje základ daně. Daňově bude vozidlo odepsáno v roce 2012, zatímco v letech 2013 a 2014 budou stále probíhat účetní odpisy, které zvýší základ daně v daných letech.

Graf 4. 1 – Srovnání účetních a daňových rovnoměrných odpisů



Zdroj: Vlastní zpracování

4.1.2 Volkswagen Multivan BussinesV6 – zrychlený odpis

Volkswagen Multivan BussinesV6 byl společností pořízen dne 3.7.2011. Vozidlo bylo koupeno za 863 000 Kč a vzhledem k tomu, že jiné náklady spojené s pořízením nevznikly, je vstupní cena majetku taktéž 863 000 Kč. Společnost rozhodla, že účetně se bude vozidlo odepisovat po dobu 60ti měsíců a zařadila ho do 2. odpisové skupiny. Dle ZDP patří majetek taktéž do 2. odpisové skupiny a odepsán bude během 5ti let.

Odpisový plán (v Kč)

Tab. 4. 3 – Odpisový plán vozidla Volkswagen Multivan BussinesV6

Rok	Účetní odpisy		Daňové odpisy		Vliv na základ daně
	Odpis	ZC	Odpis	ZC	
2011	71 920	791 080	172 600	690 400	- 100 680
2012	172 608	618 472	276 160	414 240	- 103 552
2013	172 608	445 864	207 120	207 120	- 34 512
2014	172 608	273 256	138 080	69 040	34 528
2015	172 608	100 648	69 040	0	103 568
2016	100 648	0			100 648

Zdroj: Vlastní zpracování

Výpočet odpisů

Pro výpočet účetních odpisů je použit vztah (1)

měsíční odpis = $863\,000 / 60 = 14\,384$ Kč

odpis 2011 = $5 \cdot 14\,384 = 71\,920$ Kč

odpis 2012 = $12 \cdot 14\,384 = 172\,608$ Kč

odpis 2013 = $12 \cdot 14\,384 = 172\,608$ Kč

odpis 2014 = $12 \cdot 14\,384 = 172\,608$ Kč

odpis 2015 = $12 \cdot 14\,384 = 172\,608$ Kč

odpis 2016 = ZC = 100 648 Kč

Daňové odpisy zrychlené jsou vypočítány na základě vztahu (12) a (13)

$$\text{odpis 2011} = 863\,000 / 5 = 172\,600 \text{ Kč}$$

$$\text{odpis 2012} = 2 \cdot 690\,400 / (6 - 1) = 276\,160 \text{ Kč}$$

$$\text{odpis 2013} = 2 \cdot 414\,240 / (6 - 2) = 207\,120 \text{ Kč}$$

$$\text{odpis 2014} = 2 \cdot 207\,120 / (6 - 3) = 138\,080 \text{ Kč}$$

$$\text{odpis 2015} = 2 \cdot 69\,040 / (6 - 4) = 69\,040 \text{ Kč}$$

Rovnoměrné daňové odpisy by byly pro stejné vozidlo následující:

$$\text{odpis 2011} = 863\,000 \cdot 11 / 100 = 94\,930 \text{ Kč}$$

$$\text{odpis 2012} = 863\,000 \cdot 22,25 / 100 = 192\,018 \text{ Kč}$$

$$\text{odpis 2013} = 863\,000 \cdot 22,25 / 100 = 192\,018 \text{ Kč}$$

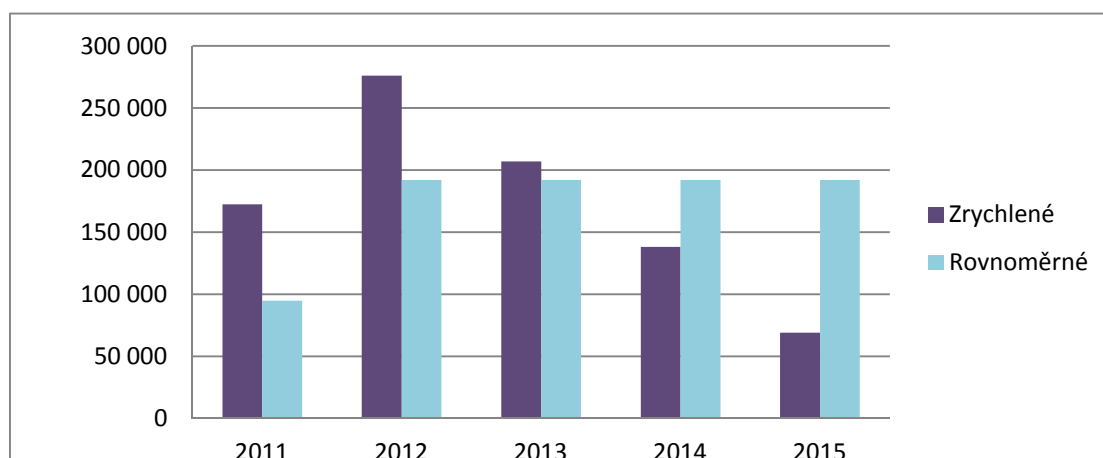
$$\text{odpis 2014} = 863\,000 \cdot 22,25 / 100 = 192\,018 \text{ Kč}$$

$$\text{odpis 2015} = \text{ZC} = 192\,016 \text{ Kč}$$

Z výše uvedené tabulky (Tab. 4.3) je zřejmé, že účetní odpisy nabyly vyšší hodnoty, než odpisy daňové, až ve čtvrtém roce odpisování. Tento jev lze v prvním roce odpisování přičíst skutečnosti, kdy byl majetek pořízen, a začal se tedy účetně odpisovat. Rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy by byl v prvním roce menší za předpokladu, že by bylo vozidlo pořízeno v dřívějším měsíci. Nejvíce převyšují daňové odpisy ty účetní v druhém roce a to díky zrychlené metodě odpisování.

Rozdíl mezi rozdílným vývojem rovnoměrných daňových odpisů a zrychlených daňových odpisů lze vypořádat na následujícím grafu.

Graf 4. 2 – Rovnoměrné a zrychlené odpisy



Zdroj: Vlastní zpracování

4.1.3 Volkswagen Sharan 1.9 – mimořádné odpisy

Vozidlo Volkswagen Sharan 1.9 bylo společností pořízeno dne 2.10.2009. Vstupní cena tohoto majetku je ve výši 395 000 Kč. Společnost stanovila, že účetně bude majetek odepsán za 48 měsíců a zařadila ho do 2. odpisové skupiny. Daňově bude však majetek odpisován prostřednictvím mimořádných odpisů. Vzhledem ke skutečnosti, že vozidlo patří do 2. odpisové skupiny, bude tento majetek odepsán během 24 měsíců.

Odpisový plán (v Kč)

Tab. 4. 4 – Odpisový plán vozidla Volkswagen Sharan 1.9

Rok	Účetní odpisy		Daňové odpisy		Vliv na základ daně
	Odpis	ZC	Odpis	ZC	
2009	16 460	378 540	39 500	355 500	- 23 040
2010	98 760	279 780	223 834	131 666	- 125 074
2011	98 760	181 020	131 666	0	- 32 906
2012	98 760	82 260			98 760
2013	82 260	0			82 260

Zdroj: Vlastní zpracování

Výpočet odpisů

Pro výpočet účetních odpisů je použit vztah (1)

měsíční odpis = $395\,000 / 48 = 8\,230$ Kč

odpis 2009 = $2 \cdot 8\,230 = 16\,460$ Kč

odpis 2010 = $12 \cdot 8\,230 = 98\,760$ Kč

odpis 2011 = $12 \cdot 8\,230 = 98\,760$ Kč

odpis 2012 = $12 \cdot 8\,230 = 98\,760$ Kč

odpis 2013 = ZC = 82 260 Kč

Daňové odpisy mimořádné

odpis 1.–12. měsíc = $395\,000 \cdot 0,6 / 12 = 19\,750$ Kč

odpis 13.–24. měsíc = $395\,000 \cdot 0,4 / 12 = 13\,167$ Kč

odpis 2009 = $2 \cdot 19\,750 = 39\,500$ Kč

odpis 2010 = $(10 \cdot 19\,750) + (2 \cdot 13\,167) = 223\,834$ Kč

odpis 2011 = $10 \cdot 13\,167 = 131\,670$ Kč, lze ale odepsat jen 131 666 Kč, jelikož není možné odepsat větší částku než je vstupní cena majetku

Rovnoměrné daňové odpisy by byly pro stejné vozidlo následující:

odpis 2009 = $395\,000 \cdot 11 / 100 = 43\,450$ Kč

odpis 2010 = $395\,000 \cdot 22,25 / 100 = 87\,888$ Kč

odpis 2011 = $395\,000 \cdot 22,25 / 100 = 87\,888$ Kč

odpis 2012 = $395\,000 \cdot 22,25 / 100 = 87\,888$ Kč

odpis 2013 = ZC = 87 886 Kč

Zrychlené daňové odpisy by byly pro stejné vozidlo následující:

odpis 2009 = $395\,000 / 5 = 79\,000$ Kč

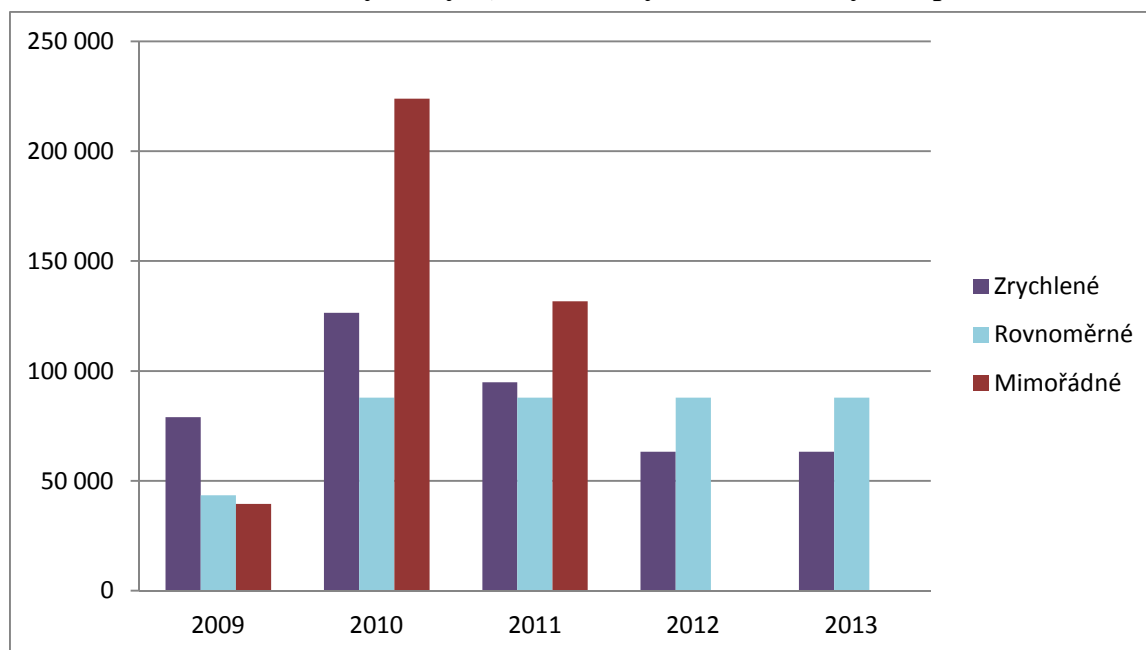
odpis 2010 = $2 \cdot 316\,000 / (6 - 1) = 126\,400$ Kč

odpis 2011 = $2 \cdot 189\,600 / (6 - 2) = 94\,800$ Kč

odpis 2012 = $2 \cdot 94\,800 / (6 - 3) = 63\,200$ Kč

odpis 2013 = $2 \cdot 63\,200 / (6 - 4) = 63\,200$ Kč

Graf 4. 3 – Srovnání zrychlených, rovnoměrných a mimořádných odpisů



Zdroj: Vlastní zpracování

4.1.4 Počítačová sestava Mironet – zvýšený odpis

Alfa s.r.o. zakoupila dne 28. 4. 2010 novou počítačovou sestavu Mironet určenou ke grafické činnosti. Společnost je prvním majitelem tohoto majetku a rozhodla se, že uplatní zvýšený daňový rovnoměrný odpis v 1. roce odpisování o 10 %. Počítač byl koupen za částku 72 215 Kč. Na základně rozhodnutí podniku byla počítačová sestava zařazena do 1. odpisové skupiny a dobu odpisování stanovila pro účetní odpisy na 36 měsíců. Z hlediska daňových odpisů je sestava zařazena taktéž v 1. odpisové skupině a bude se tedy odpisovat minimálně po dobu 3 let.

Odpisový plán (v Kč)

Tab. 4. 5 – Odpisový plán počítačové sestavy Mironet

Rok	Účetní odpisy		Daňové odpisy		Vliv na základ daně
	Odpis	ZC	Odpis	ZC	
2010	16 048	56 167	21 665	50 550	- 5 617
2011	24 072	32 095	25 276	25 274	- 1 204
2012	24 072	8 023	25 274	0	- 1 202
2013	8 023	0			8 023

Zdroj: Vlastní zpracování

Výpočet odpisů

Pro výpočet účetních odpisů je použit vztah (1)

měsíční odpis = $72\,215 / 36 = 2\,006$ Kč

odpis 2010 = $8 \cdot 2\,006 = 16\,048$ Kč

odpis 2011 = $12 \cdot 2\,006 = 24\,072$ Kč

odpis 2012 = $12 \cdot 2\,006 = 24\,072$ Kč

odpis 2013 = ZC = 8 023 Kč

Rovnoměrné daňové odpisy, zvýšené o 10 % v prvním roce odpisování jsou vypočítány dle vztahu (11)

odpis 2010 = $72\,215 \cdot 30 / 100 = 21\,665$ Kč

odpis 2011 = $72\,215 \cdot 35 / 100 = 25\,276$ Kč

odpis 2012 = ZC = 25 274 Kč

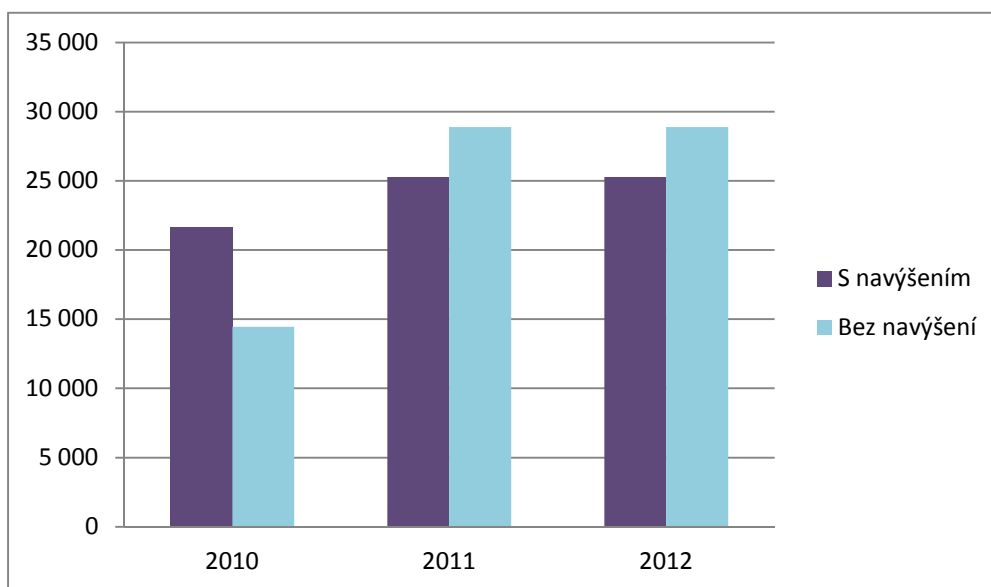
Daňové odpisy rovnoměrné bez navýšení by vypadaly takto:

odpis 2010 = $72\,215 \cdot 20 / 100 = 14\,443$ Kč

odpis 2011 = $72\,215 \cdot 40 / 100 = 28\,886$ Kč

odpis 2012 = ZC = 28 886 Kč

Graf 4. 4 – Srovnání rovnoměrných daňových odpisů s navýšením v prvním roce o 10 % a bez navýšení v prvním roce odpisování



Zdroj: Vlastní zpracování

Na uvedeném grafu (Graf 4.4) lze názorně vypořádat význam zvýšení odpisu v prvním roce odpisování. V situaci bez navýšení odpisu v jeho prvním roce odpisování by měl takový odpis hodnotu 14 443 Kč. Zatímco v případě využití možnosti navýšení o 10 % vstupní ceny by byl odpis 21 665 Kč, což vytváří 50 % nárůst odpisu. Uplatněním zvýšení daňového rovnoměrného odpisu v prvním roce odpisování o 10 % si společnost výrazně sníží základ daně.

Společnost v letech 2010-2012 snižuje svůj základ daně. Ke zvýšení základu daně dochází až v roce 2013, kdy je již majetek z daňového hlediska zcela odepsán.

4.2 Odpisy nehmotného majetku

Společnost odpisuje jako nehmotný majetek pouze grafický software pořízený od společnosti Adobe a zřizovací výdaje.

Společnosti při příležitosti jejího vzniku vznikly zřizovací výdaje. Tyto zřizovací výdaje dosáhly v souhrnu hodnoty 64 035 Kč, čímž splnily podmínku pro zařazení do dlouhodobého nehmotného majetku a budou postupně odpisovány. Dle zákona o daních z příjmů se zřizovací výdaje daňově odpisují 60 měsíců. Stejnou dobu stanovila účetní jednotka i pro odpisy účetní.

Dalším dlouhodobým nehmotným majetkem, u něhož pořizovací cena přesáhla částku 60 000 Kč je software Adobe CS.5 Master Collection, který společnost využívá k grafickým návrhům. Software byl pořízen dne 13.9.2011 za 62 000 Kč. Doba odpisování je u softwaru, dle zákona o daních z příjmů, stanovena na 36 měsíců. I zde platí stejná doba odpisování pro daňové i účetní odpisy.

V obou případech budou daňové odpisy rovny odpisům účetním a tak není potřeba provádět stejný výpočet dvakrát. Postup při výpočtu odpisů softwaru je totožný s postupem výpočtu zřizovacích výdajů. Rozdílný je jen počet měsíců, po které se majetek odpisuje.

Tab. 4. 6 – Nehmotný majetek společnosti

	Název majetku	Pořízení	Pořizovací cena (Kč)
1	Adobe CS5.5 Master Collection	13. 9. 2011	62 000
2	Zřizovací výdaje	-	64 035

Zdroj: Vlastní zpracování

Zřizovací výdaje

měsíční odpis = $VC / \text{počet měsíců} \Rightarrow 64\,035 / 60 = 1\,068 \text{ Kč}$

odpis v roce 2008 = $11 \cdot 1\,068 = 11\,748 \text{ Kč}$

odpisy v letech 2009, 2010, 2011, 2012 = $12 \cdot 1\,068 = 12\,816 \text{ Kč}$

Odpisový plán

Tab. 4. 7 – Odpisový plán zřizovacích výdajů

Rok	Roční odpis (Kč)	Zůstatková cena (Kč)
2008	11 748	52 287
2009	12 816	39 471
2010	12 816	26 655
2011	12 816	13 839
2012	12 816	1 023
2013	1 023	0

Zdroj: Vlastní zpracování

4.3 Výkaz rozvahy

Součástí účetní závěrky jsou výkaz rozvahy, výkaz zisku a ztráty a příloha. Podrobný popis použitých odpisových metod je obvykle součástí přílohy, která blíže rozvádí informace ve výkazech neuvedené. Naopak z rozvahy se uživatelé účetní závěrky dozví informace o tom, jak se např. měnila celková hodnota dlouhodobých aktiv vybrané účetní jednotky. V následujících dvou tabulkách je uveden vliv odpisů na čistou hodnotu majetku.

Tab. 4. 8 – Vliv účetních odpisů na netto hodnotu majetku v rozvaze za rok 2011 (v Kč)

Majetek	Brutto	Korekce	Netto	Minulé účetní období
Škoda Octavia RS 2.0TDi	465 000	297 114	167 886	245 394
Volkswagen Sharan 1.9	395 000	213 890	181 020	279 780
Volkswagen Multivan	863 000	71 920	791 080	-
Počítačová sestava Mironet	72 215	40 120	32 095	56 167
Zřizovací výdaje	64 035	50 196	13 839	26 655

Zdroj: Vlastní zpracování

Tab. 4. 9 – Vliv účetních odpisů na netto hodnotu majetku v rozvaze za rok 2012

Majetek	Brutto	Korekce	Netto	Minulé účetní období
Škoda Octavia RS 2.0TDi	465 000	374 622	90 378	167 886
Volkswagen Sharan 1.9	395 000	312 740	82 260	181 020
Volkswagen Multivan	863 000	244 528	618 472	791 080
Počítačová sestava Mironet	72 215	64 192	8 023	32 095
Zřizovací výdaje	64 035	63 012	1 023	13 839

Zdroj: Vlastní zpracování

Tabulky 4.8 a 4.9 znázorňují, jaký dopad na hodnotu majetku v rozvaze mají účetní odpisy. Potvrzuje se trend, že hodnota majetku v čase postupně klesá. Pokud by se účetní jednotka rozhodla ztotožnit účetní odpisy s daňovými, neobdrželi by uživatelé z rozvahy přesnou informaci o skutečné hodnotě majetku k datu, ke kterému se účetní závěrka sestavuje.

5 Závěr

Bakalářské práce objasňuje jakým způsobem je realizována odpisová politika na území České republiky, jaký význam odpisy mají a jakým způsobem je můžeme vypočítat.

Cílem bakalářské práce bylo zhodnotit dopad různých odpisových metod na hodnotu majetku, který je vykazován v rozvaze. V práci byl analyzován význam nejen účetních, ale i daňových odpisů. Jedním z dalších cílů práce bylo zhodnotit dopad různých daňových metod odpisování majetku na základ daně se zaměřením na daňovou optimalizaci. Všechny cíle v úvodu stanovené byly s použitím metod analýzy, popisu a komparace splněny.

Teoretická část práce nejprve v úvodu vymezuje význam odpisů majetku v účetnictví, následně byly popsány jednotlivé metody, které mohou být pro odpisování majetku použity.

Poznatky získané z teoretické části byly později aplikovány na konkrétních případech ve společnosti Alfa s.r.o. Výše odpisů byla stanovena u tří vozidel a jedné počítačové sestavy jakožto hmotného majetku, a zřizovacích výdajů reprezentující nehmotný majetek.

U vozidla Škoda Octavia RS 2.0TDi byly porovnány účetní odpisy s rovnoměrnými daňovými odpisy. Vliv odpisů na základ daně byl analyzován i u vozidla Volkswagen Multivan Bussines V6, kde došlo k porovnání jak účetních a daňových odpisů, tak i odpisů daňových rovnoměrných a daňových zrychlených. Posledním odpisovaným vozidlem byl Volkswagen Sharan 1.9, kde společnost využila možnosti odpisovat prostřednictvím mimořádných odpisů. Opět zde byly vypočítány a porovnány odpisy stanové pomocí různých metod, a to konkrétně rovnoměrné, zrychlené a mimořádné odpisy. U počítačové sestavy došlo k porovnání daňových odpisů v situacích, kdy došlo ke zvýšení odpisu v prvním roce odpisování a kdy k takovému zvýšení nedošlo.

V závěru praktické části došlo k zanesení vypočtených hodnot do zjednodušeného výkazu rozvahy, neboť právě výkazy jsou prezentovány uživatelům účetnictví. Je důležité, aby tito uživatelé měli informace, které budou reálně vyjadřovat hodnotu majetku.

Seznam použité literatury

Knihy

- [1] DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Základy účetnictví*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2010. 308 s. ISBN 978-80-7357-544-1.
- [2] KOLEKTIV AUTORŮ. *Abeceda účetnictví pro podnikatele 2011*. 9. vyd. Olomouc: ANAG, 2011. 440 s. ISBN 978-80-7263-650-1.
- [3] KOLEKTIV AUTORŮ. *Abeceda účetnictví pro podnikatele 2012*. 10. vyd. Olomouc: ANAG, 2012. 440 s. ISBN 978-80-7263-726-3.
- [4] KOLEKTIV AUTORŮ. *Účetnictví podnikatelů 2011*. 8. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. 670 s. ISBN 978-80-7357-618-9.
- [5] KOLEKTIV AUTORŮ. *Účetní souvztažnosti 2010-2011*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2010. 330 s. ISBN 978-80-7357-538-0.
- [6] KOVANICOVÁ, Dana. *Abeceda účetních znalostí pro každého*. 19. vyd. Praha: Polygon, 2009. 413 s. ISBN 978-80-7273-156-5.
- [7] MACHÁČEK, Ivan. *Technické zhodnocení majetku v otázkách a odpovědích*. 1. vyd. Praha: ASPI, 2005. 95 s. ISBN 80-7357-135-8.
- [8] PELC, Vladimír. *Daňové odpisy 2009-2010*. Praha: Linde, 2009. 139 s. ISBN 978-80-7201-771-3.
- [9] PRUDKÝ, Pavel a Milan LOŠŤÁK. *Hmotný a nehmotný majetek v praxi*. 13. vyd. Olomouc: ANAG, 2011. 303 s. ISBN 978-80-7263-660-0.
- [10] SEDLÁČEK, Jaroslav. *Daňové a účetní odpisy*. 1. vyd. Brno: Computer Press, 2004. 139 s. ISBN 80-251-0171-1.
- [11] VALOUCH, Petr. *Účetní a daňové odpisy 2012*. 7. vyd. Praha: Grada Publishing, 2012. 144 s. ISBN 978-80-247-4114-7.

Internetové zdroje

- [12] ECPM.CZ: *Komponentní odpisování* [online]. [1.4.2012]. Dostupné z: <http://www.ecpm.cz/cz/clanky/1548-komponentni-odpisovani>
- [13] FINANCE.CZ: *Komponentní odpisování v roce 2011* [online]. [1.4.2012]. Dostupné z: <http://www.finance.cz/zpravy/finance/302145-komponentni-odpisovani-v-roce-2011>
- [14] UCETNIKAVARNA.CZ: *Komponentní odpisování* [online]. [1.4.2012]. Dostupné z: <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d9675v12549-komponentni-odpisovani>

Právní předpisy

[15] Vyhláška č. 500/2002 Sb., prováděcí vyhláška k podvojnému účetnictví

[16] Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

Seznam zkratek

DDB	Double declining balance
PC	Pořizovací cena
PKVDV	Počet kusů výrobků deklarovaných výrobcem
ROS	Roční odpisová sazba
ROSPZVC	Roční odpisová sazba pro zvýšenou vstupní cenu
SYD	Sum of the years digits (metoda sumace čísel)
VC	Vstupní cena
ZbH	Zbytková hodnota
ZC	Zůstatková cena
ZDP	Zákon o daních z příjmů
ZVC	Zvýšená vstupní cena
ZZC	Zvýšená zůstatková cena

Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Prohlašuji, že

- jsem byl seznámen s tím, že na mou bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, bakalářskou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že bakalářská práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího bakalářské práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o bakalářské práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, bakalářskou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 11.5.2012



jméno a příjmení studenta